



Elenchi clienti e fornitori black list: i chiarimenti delle Entrate

Introduzione

La [circolare n.53/E del 21 ottobre 2010](#) ha fornito molti dei chiarimenti attesi da parte degli operatori in relazione al nuovo adempimento che vede la prima scadenza il prossimo 2 novembre. Diverse posizioni sostenute dall'Agenzia appaiono in linea di massima condivisibili. Rimane tuttavia il problema che il Legislatore ha previsto un adempimento che appare indubbiamente gravoso per le piccole transazioni. Basti pensare che un soggetto Iva che vende una penna di €10 ad un soggetto *black list*, sarà tenuto a presentare la comunicazione!

I soggetti obbligati all'adempimento

La circolare, ribadendo che i soggetti tenuti all'adempimento sono i soggetti Iva, ha chiarito che sono considerati tali:

- coloro che svolgono una attività di impresa (art.4 del DPR n.633/72);
- coloro che svolgono arti o professioni (art.5 del DPR n.633/72);
- gli enti non commerciali relativamente alle attività commerciali e non anche a quelle istituzionali. Risultano, quindi, esonerati dall'obbligo lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico, in relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali¹.

⇒ *Gli enti non profit*

La circolare ricorda che in merito alla soggettività passiva degli enti non commerciali, in base all'art.7-ter, co.2, lett. b) del DPR Iva, tali enti si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese anche quando gli stessi agiscono nell'esercizio della propria attività istituzionale. Si ribadisce, tuttavia, come questa regola rilevi soltanto ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alla determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi. Da ciò consegue che le prestazioni di servizi sono comunque escluse da tale adempimento se connesse alla sfera istituzionale.

⇒ *Minimi e forfettivo*

La circolare esonera dall'obbligo di comunicazione anche i soggetti che si avvalgono del regime dei *c.d. contribuenti minimi*. Pur mancando una puntuale previsione al riguardo, non si può trascurare che l'adesione a tale regime semplificato prevede l'esonero dalla registrazione delle fatture emesse, nonché dalla registrazione dei corrispettivi e degli acquisti.

Per la stessa ragione devono ritenersi esclusi dall'obbligo di comunicazione anche i soggetti che hanno optato per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive di cui all'art.13 della L. n.388/00. Anche costoro, infatti, sono esonerati, tra l'altro, dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini Iva.

¹ E' appena il caso di ricordare come sussista, invece, l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle operazioni realizzate nell'ambito delle attività commerciali e agricole esercitate da detti enti, ancorché in via residuale.

La controparte *black list*

La circolare, nel ribadire che si deve considerare l'unione delle due liste contenute nei D.M. 4.5.99 e D.M. 21.11.01, chiarisce che gli elenchi in esse contenuti devono essere applicati congiuntamente e a prescindere dalla condizione soggettiva dell'operatore economico. Si tratta di una precisazione invero scontata. Ad esempio, è tenuto all'obbligo di comunicazione il soggetto passivo Iva che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico persona fisica stabilito in un Paese non incluso nell'elenco di cui al D.M. del 4 maggio 1999, ma previsto in quello del D.M. del 21 novembre 2001.

✿ Contrariamente al dato letterale della norma, tuttavia, la circolare sostiene che non rilevano i limiti soggettivi e oggettivi espressamente previsti dagli articoli 2 e 3 del D.M. 21

novembre 2001. Si tratta di una posizione che, pur offrendo una semplificazione, ovviamente non può essere condivisa in quanto contrastante col dato normativo e con la *ratio* dell'adempimento.

Esempi

Ciò comporta, secondo la circolare, che è tenuto all'obbligo di comunicazione il soggetto passivo Iva che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico stabilito in **Kenia** anche qualora non si tratti di una società insediata nelle *Export Processing Zones* di cui all'art.3, n.8) del D.M. 21 novembre 2001.

Un altro caso è quello del **Lussemburgo** che, pur essendo compreso nell'art.3 del D.M. del 21.11.01 solamente per le *holding del '29*, ricadrà comunque *in toto* nei Paesi a fiscalità privilegiata. Questo significa che quando un soggetto Iva italiano viaggia in taxi in Lussemburgo, quando il tassista chiederà se vogliamo ricevuta risponderemo: *“sì e mi dia anche luogo e data di nascita!”*.

⇒ L'operatore economico

La circolare si sofferma anche sul concetto di operatore economico, ossia sulla controparte collocata nel paese estero che fa scattare l'obbligo di segnalazione.

Si precisa che per operatore economico si intende:

“chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”, ai sensi dell'art.9, co.1, della direttiva 2006/112/CE.

Il chiarimento è di grande importanza in considerazione del concetto invero non tecnico di “operatore economico” che poteva astrattamente includere anche i privati. Se fosse passata questa tesi la comunicazione doveva essere fatta da qualsiasi commerciante che vende una bene o presta un servizio ad un turista proveniente da quei paesi.

⇒ Sotto il profilo probatorio

L'Agenzia suggerisce di utilizzare:

- ✓ l'eventuale certificazione o il numero identificativo rilasciati dalle autorità fiscali competenti degli Stati *black list* attestanti lo svolgimento di un'attività economica (imprenditoriale, professionale o artistica) da parte del soggetto avente sede, residenza o domicilio in detti Stati o, in alternativa,

- ✓ la dichiarazione della controparte attestante lo svolgimento da parte della stessa di un'attività imprenditoriale, professionale o artistica.

In realtà il problema non è tanto di dimostrare lo svolgimento di una attività artistica o professionale del soggetto estero, quanto piuttosto il contrario, ossia di non effettuare tale attività per escludere la necessità di procedere alla segnalazione.

⇒ Cipro Malta e Corea del Sud

L'art.1 del D.M. del 5 agosto 2010 ha espressamente escluso dall'obbligo di comunicazione in esame le operazioni realizzate dal 1° luglio 2010 al 4 agosto 2010, con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio a Cipro, Malta e Corea del Sud.

Tale intervento ha lo scopo di semplificare gli adempimenti in considerazione che tali Paesi erano comunque esclusi dall'adempimento dal 4 agosto a seguito delle modifiche degli elenchi dei Paesi c.d. *black list*, previsti dal D.M. 4 maggio 1999 e dal D.M. 21 novembre 2001, ad opera del decreto del Ministro delle finanze del 27 luglio 2010.

I soggetti non residenti

Tra i soggetti tenuti al nuovo adempimento, la norma non distingue tra soggetti passivi Iva stabiliti o non stabiliti nel territorio dello Stato. Ciò comporta che al nuovo adempimento sono compresi anche i soggetti non residenti (comunitari ovvero extracomunitari) limitatamente alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia eseguite con operatori aventi sede, residenza o domicilio in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato.


Si tratta dei casi di identificazione diretta, ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n.633/72 o del rappresentante fiscale residente nello Stato, nominato nelle forme previste dall'art.1, co.4, del DPR n. 441/97².

Il soggetto non residente identificato direttamente in Italia che realizza operazioni con operatori economici stabiliti in Paesi c.d. *black list*, provvede ad inviare il modello di comunicazione recante l'elenco di tali operazioni. Lo stesso vale per il rappresentante fiscale. Ad analoghe conclusioni si giunge in relazione alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente.

La circolare, tuttavia, non chiarisce se debbano essere segnalati i rapporti tra casa madre e rappresentante fiscale o stabile organizzazione. In relazione a quest'ultima fattispecie ricordiamo che la R.M. n.81/2006 ha chiarito che, in ossequio agli orientamenti della Corte di Giustizia Europea, i servizi tra casa madre e stabile organizzazione sono comunque esclusi da Iva.

Le operazioni da segnalare

La circolare chiarisce che l'obbligo di segnalazione sussiste anche nel caso in cui l'esportazione dei beni sia preceduta dalla custodia degli stessi presso un "deposito Iva" ai sensi dell'art. 50-bis, D.L. n.331/93, ovvero nel caso in cui l'importazione dei beni sia seguita dall'introduzione degli stessi in un "deposito Iva".

 Tra le operazioni da monitorare ci sono anche quelle **non soggette** ad imposta sul valore aggiunto. Seconda la circolare l'adempimento interessa le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo. L'adempimento, pertanto, non riguarda, ad esempio, le cessioni di aziende o di

² Ricordiamo che l'identificazione diretta è consentita soltanto ai soggetti comunitari ovvero ai soggetti extracomunitari residenti in Paesi con i quali esistano strumenti giuridici che disciplinino la reciproca assistenza in materie di imposte indirette.

terreni agricoli che costituiscono operazioni escluse da iva per difetto del requisito oggettivo e non per motivi di territorialità.

Poiché l'art.1, co.2 del D.L. n.40/10 consente al Ministro dell'Economia e delle Finanze di escludere, con decreto di natura non regolamentare, l'obbligo di comunicazione per specifici settori di attività svolte in Paesi *black list*, nonché di estenderlo anche a Paesi non *black list* ovvero a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti, al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, l'art.3 del D.M. 5 agosto 2010 ha esteso il predetto obbligo anche alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o ricevute dai soggetti medesimi.


Si tratta delle seguenti operazioni:

una serie di rischi tra cui vale la pena di ricordare:

- prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo Iva nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un territorio *extra Ue* che, ai sensi degli articoli 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies del DPR n.633, non assumono rilevanza nel territorio dello Stato;
- prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese *black list*, prive del requisito della territorialità.

Il rappresentante fiscale

La circolare fornisce importanti chiarimenti anche in relazione alle operazioni intercorse con rappresentanti fiscali di soggetti *black list*.

 Viene chiarito che, pur in assenza di una specifica disposizione normativa, si ritiene che siano soggette all'obbligo di comunicazione anche 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, qualora il rappresentante sia nominato in un Paese non incluso nella *black list*.

Allo stesso modo, devono ritenersi soggette all'obbligo di comunicazione anche gli scambi di beni ovvero le prestazioni di servizi che il soggetto passivo IVA stabilito in Italia realizza nei confronti della stabile organizzazione di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese *black list*, qualora la stabile organizzazione sia situata in un Paese non incluso tra quelli a regime fiscale privilegiato.

Il predetto obbligo sussiste anche se il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione dell'operatore economico *black list* si trova in Italia.



Il soggetto italiano dovrà monitorare le operazioni effettuate con il soggetto *black list* ancorché per il tramite del rappresentante fiscale.

L'Agenzia giustifica l'adempimento con la finalità di contrasto alla frode e all'evasione fiscale in materia di imposizione indiretta.

Esclusione in caso di dispensa dagli adempimenti iva

L'art. 2 del D.M. 5 agosto 2010 esclude dall'obbligo di comunicazione le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sempre che

il contribuente si avvalga della dispensa dagli adempimenti di cui all'art.36-*bis* DPR n.633/72.

Si tratta di una conseguenza dell'obbligo di comunicazione per le operazioni che siano registrate o soggette a registrazione, posto che, ai soggetti che svolgono un'attività esclusivamente o prevalentemente esente, è riconosciuta la facoltà di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili relativi a tali operazioni.

La limitazione all'obbligo di comunicazione non opera, per espressa previsione dell'art.2, secondo periodo, del D.M. 5 agosto 2010, in relazione alle operazioni imponibili eventualmente effettuate dai richiamati soggetti.

Poiché la norma fa riferimento alle operazioni effettuate, la circolare ritiene che l'obbligo di comunicazione sussista solo per le sole operazioni imponibili attive.

Periodicità trimestrale o mensile

La comunicazione può avvenire con cadenza trimestrale se nei quattro trimestri precedenti ciascuna categoria di operazioni non ha superato i €50.000. Il periodo trimestrale può essere ammesso anche per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri, sempre che sia soddisfatta la condizione appena illustrata.

La circolare precisa che l'inizio dell'attività coincida con l'attribuzione del numero di partita Iva al soggetto passivo.

Come noto, se nel corso del trimestre viene superata la soglia di €50.000, a partire dal mese successivo la comunicazione deve essere presentata con periodicità mensile e le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.

L'Agenzia richiama la C.M. n.14/E/10, par.2, in materia di presentazione degli elenchi Intra, evidenziando come il superamento della soglia debba essere accertato distintamente con riguardo alle singole categorie di operazioni.

Le singole categorie di operazioni non si sommano tra loro ma sono considerate singolarmente ai fini della determinazione del raggiungimento della soglia.

Ovviamente, ai fini del conteggio del citato limite, le operazioni imponibili devono essere assunte al netto della relativa imposta.

La circolare, in sede di prima applicazione dell'adempimento in esame, distingue i servizi dai beni:

- ➔ per le **cessioni di beni**, si dovrà verificare il superamento o meno della soglia di 50.000 con riferimento ai quattro trimestri precedenti il 1° luglio 2010 (termine a partire dal quale devono essere segnalate le operazioni), quindi, già a partire dal 1° luglio 2009;
- ➔ mentre per le **prestazioni di servizi**, il superamento o meno della predetta soglia dovrà essere verificato con riferimento ai due trimestri precedenti il 1° luglio 2010.

In realtà ci si attendeva un'interpretazione più permissiva volta ad ammettere la trimestralità per tutti i soggetti. Infatti, il riferimento ai quattro trimestri precedenti per i beni presenta profili di incertezza.



Cosa accade quando la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione ha ad oggetto prodotti non ricompresi nel decreto ministeriale, quale ad esempio il tabacco? Come trattare le operazioni con Cipro e Malta? Sono da escludersi comunque in ragione della loro mancata segnalabilità da luglio 2010?

Il momento di rilevanza delle operazioni

La circolare precisa che il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare **coincide**, in generale, **con la data di**

registrazione – nei registri Iva ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie – **delle operazioni**.

Si tratta di una soluzione interessante in quanto, se fosse passata la tesi del momento di effettuazione delle operazioni, gli operatori avrebbero incontrato alcuni problemi operativi, atteso che un acquisto di merci da *Hong Kong* può considerarsi effettuato anche al momento di imbarco della merce nella nave, mentre lo sdoganamento in Italia può avvenire a distanza di tempo.

Ricordiamo, a questi fini, che le operazioni devono essere in ogni caso contabilizzate nel libro giornale entro 60 giorni dalla loro effettuazione.

La circolare chiarisce che per le prestazioni di servizi rese non soggette ad IVA per carenza del requisito della territorialità, non essendo obbligatoria l'emissione della fattura, il momento rilevante, ai fini della comunicazione, è quello della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o, in mancanza, quello del pagamento da parte dell'operatore economico³.

Se l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, deve essere inserita tra le operazioni passive in ragione del regime Iva previsto dalla normativa italiana.


Esempio

Nel caso di acquisti di beni da San Marino senza addebito dell'imposta l'operazione rileva, ai fini della comunicazione in esame, in base ai criteri sopra indicati, da riferire all'autofattura ovvero al documento ricevuto dall'operatore sammarinese integrato con l'indicazione dell'imposta.

Profili sanzionatori

La sanzione applicabile è quella prevista dall'art.11, co.1, D.Lgs. n.471/97, **ancorché raddoppiata**, che punisce l'*“omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri”*.

Da ciò consegue che l'omessa presentazione della comunicazione o la trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti è punita con la sanzione amministrativa da €258 ad €2065, elevata al doppio.

 E' inoltre espressamente **escluso l'applicabilità del cumulo giuridico** nel caso di concorso di violazioni e di continuazione, previsto dall'art. 12, D.Lgs. n.472/97.

E' stato chiarito che la violazione consistente nell'omessa presentazione della comunicazione o nella trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti può essere oggetto di ravvedimento operoso.

La sanzione sarà ridotta ad un decimo - €51 - e il termine sarà quello ordinario di un anno⁴.

Efficacia ed eccezioni

L'obbligo di comunicazione si applica, in via generale, alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010. L'art.4 del D.M. 5 agosto 2010 prevede, tuttavia, alcune eccezioni.

In particolare, l'estensione dell'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto,


³ L'emissione della fattura sarà tuttavia obbligatoria in relazione ai servizi verso il Lussemburgo, stante la disposizione contenuta nell'art.21, co. 6, DPR n. 633/72.

⁴ Qualora la presentazione degli elenchi fosse considerato un adempimento Iva, il termine per il ravvedimento sarebbe il 30 settembre dell'anno successivo, ossia la data entro cui deve essere presentata la dichiarazione Iva annuale.

effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o ricevute dai soggetti medesimi, trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010.

Il dato normativo qui presenta problemi interpretativi in quanto si fa riferimento al momento di effettuazione delle operazioni, mentre abbiamo visto che viene considerato dalla circolare il momento di registrazione.

L'Agenzia si è quindi vista costretta a chiarire che, sebbene l'art.4, nel disciplinare la decorrenza dell'obbligo, faccia riferimento alle "operazioni effettuate", si ritiene che

 in coerenza con quanto chiarito al par.3.1, al fine di verificare se sussiste o meno l'obbligo di comunicazione, occorre far riferimento alla data di registrazione dell'operazione nei registri Iva (ovvero alla annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, se precedente o alternativa alla registrazione nei registri Iva).

Si ricorda, infine, che i **modelli di luglio e agosto** devono essere presentati entro il termine del 2 novembre in luogo di quello ordinario rispettivamente del 31 agosto e del 30 settembre.

La circolare, inoltre, precisa che trattandosi del primo invio del modello di comunicazione, non deve essere compilata la sezione "Tipo Comunicazione".

La precisazione dell'Agenzia non appare del tutto chiara. Infatti, si potrebbe interpretare nel senso che non serve barrare le caselle "Correttiva nei termini" o "integrativa" solo per il fatto che abbiamo inviato il modello dopo il 31 agosto o il 30 settembre.

In alternativa, si potrebbe ritenere, ma riteniamo di sconsigliare questa linea, che anche se invio un modello il 31 ottobre ed uno correttivo il 2 novembre, non serve barrare la "casella correttiva nei termini".



 **my consulente**
dedicato a te

La tua **consulenza**, la nostra forza,
per fare una **GRANDE IMPRESA**

My Consulente è la prima società "dedicata" interamente ai commercialisti, mirata a offrire consulenza e prodotti ad alto valore aggiunto ai clienti dello studio. Inoltre eroga servizi per ottimizzare e supportare al meglio il professionista nel proprio lavoro quotidiano.

 **my consulente**
dedicato a te

Via Imperia, 28 20142 Milano - 02.92872859 - info@myconsulente.it

www.myconsulente.it