



Il contrasto alle frodi internazionali

Le operazioni con i Paesi *black list*

- Prima parte della manovra correttiva-

Premessa

L'approfondimento in fiscalità internazionale è d'obbligo, se si pensa che il nostro diritto vigente interno ha progressivamente da decenni recepito modelli internazionali, subendo dei veri "trapianti giuridici".

La **OCSE, l'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico**, che ha sede a Parigi, è l'organismo internazionale che presiede sulla fiscalità internazionale che, senza legiferare, raccomanda i principi di fiscalità a tutti gli Stati aderenti. Le raccomandazioni sono recepite dalla UE che, attraverso le direttive e i regolamenti, le impone ai suoi aderenti, che hanno il compito di eseguire e trapiantare nei loro ordinamenti giuridici.

Altra influenza al nostro ordinamento deriva dai principi generali del diritto che vengono introdotti per via giurisprudenziale o di prassi ma l'influenza principale al nostro diritto vivente, comunque, è dovuta al diritto internazionale comunitario, che è generato anche dalle sentenze della Corte di Giustizia.

Nello scenario del 2010 della fiscalità internazionale, sia da parte del legislatore comunitario che di quello domestico, con un passo molto più deciso e celere, sono state varate misure che si pongono come obiettivo il contrasto alle frodi fiscali e finanziarie comunitarie, internazionali e nazionali, alle frodi che i soggetti residenti mettono in atto con i Paesi **black list**.

La frode pregiudica il funzionamento del mercato interno, lede il principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza. Può essere combattuta solo coniugando le sinergie dei 27 Paesi della UE attraverso una stretta cooperazione tra le autorità amministrative che, in ciascuno degli Stati membri, sono incaricate dell'applicazione delle disposizioni in materia.

Quadro normativo e prassi

Nel corso di questo lavoro partiremo dal cosiddetto **VAT PACKAGE 2008**, analizzeremo la Direttiva 2008/117/CE, il Reg. CE n. 37/2009 del Consiglio del 16 dicembre 2009, il D.L. 25 marzo 2011, n. 40, il D.M. 30 marzo 2010 e la circolare n. 20 dell'Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010; con il provvedimento del 28 maggio 2010 l'Agenzia delle Entrate ha approvato i modelli che dovranno essere compilati dagli operatori in questione. Successivamente, sono stati anche varati i DM 27 luglio 2010, che ha modificato l'elenco dei territori black list e quello del 5 agosto 2010 che hanno rimodulati gli obblighi e stabilita la data ultima entro la quale dovranno essere inviati telematicamente i modelli, il 2/11/2010.

L'Agenzia delle Entrate ha nuovamente fornito chiarimenti sia con la circolare n. 53 del 21 ottobre 2010 e sia con la circolare n. 54/E del 28 ottobre 2010 commendando gli aspetti più salienti relativi agli obblighi di comunicazione e dando le direttive per la prima applicazione del provvedimento.

E' intervenuta anche la Assonime che ha offerto il suo contributo con le circolari n. 32 del 21/10/2010 e la n. 35 del 27 ottobre 2010.

Il Vat Package 2008: l'introduzione del reverse charge

Le Direttive comunitarie del Vat Package sono tre:

- Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi e la obbligatorietà di presentazione dell'elenco riepilogativo non solo per le cessioni di beni ma anche per le prestazioni di servizi;
- Direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla Direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato;
- Direttiva 2008/117/CE del 16 dicembre 2008, recante modifica alla Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

Le direttive citate che, per la loro natura giuridica, non sono self executing, cioè di applicazione automatica negli ordinamenti comunitari, come i Regolamenti CE, ma abbisognano di essere recepite dal nostro legislatore, che è intervenuto con molto ritardo, creando un gap temporale che ha determinato un clima di incertezza giuridica, soprattutto per quanto riguarda la nuova territorialità dei servizi.

Era, ormai, evidente la incompatibilità delle norme nazionali rispetto alla Direttiva dei servizi; bisognava modificare alcuni articoli del DPR 633/72, recante la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, e del DL 331/93, che regola gli scambi intracomunitari.

Con il D.Lgs. 18/2010 è stato modificato, tra l'altro, l'art. 7, che presiede sulla territorialità dell'imposta, e l'art. 17, che al secondo comma contiene il principio del *reverse charge*, rendendolo obbligatorio sia per i beni che per i servizi intracomunitari.

L'obbligo dell' *inversione contabile* deriva dall'art. 196 della Direttiva 2006/112/CE mentre quello della cessione dei beni dall'art. 194 della stessa Direttiva che prevedeva una facoltà dell'introduzione del reverse.

Nell'ambito della normativa sugli scambi intracomunitari è stato modificato l'art. 40, che disciplina la territorialità delle operazioni intracomunitarie, andando ad abrogare i servizi intracomunitari, che non sono più tali, poiché fatti rientrare nei servizi generici del nuovo articolo 7 del DPR 633/72, esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, quale il novello art. 7-ter, stralciandoli dal concorso delle operazioni non imponibili per lo status di esportatore abituale.

L'autofattura o inversione contabile o reverse charge è uno strumento contro le frodi Iva, che è stato mutuato dalla fiscalità internazionale, e serve per eliminare i vari passaggi tra soggetti interposti che hanno il compito di fare da *cartieri*, restringendo sempre dippiù la base imponibile delle transazioni commerciali.

Il D.Lgs. 18/2010 ha mutato profondamente la territorialità sui servizi ed ha reso obbligatorio il reverse charge, stabilendo due regole fondamentali sulla tassazione di servizi:

- tra due soggetti passivi d'imposta, di cui uno non residente, il criterio della tassazione nel luogo del committente, cioè la regola B2B (business to business);
- tra un soggetto passivo d'imposta ed un privato non residente, e viceversa, il criterio di tassazione è il luogo del prestatore, cioè la regola B2C (business to consumer).

La Direttiva 2008/117/CE: scambio d'informazione

Per contrastare con efficacia le frodi sull'imposta sul valore aggiunto è necessario che sia il fornitore, sia l'acquirente o il destinatario dichiarino le operazioni intracomunitarie per lo stesso periodo d'imposta poiché gli Stati membri da soli non possono far fronte al dilagare del continuo depauperamento delle risorse proprie che affluiscono al bilancio della UE.

L'obiettivo del contrasto può essere realizzato solo con lo scambio d'informazione tra i vari Stati e la UE; quest'ultima può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'art. 5 del Trattato e lo ha fatto modificando la Direttiva 2006/112/CE.

In particolare, la nuova Direttiva è intervenuta sulle prestazioni pluriennali considerandole effettuate alla scadenza di ogni anno civile fin quando la prestazione di servizi non termina.

Inoltre, è stata prevista la obbligatorietà della presentazione degli elenchi riepilogativi con cadenza trimestrale per gli operatori che effettuano operazioni, sia cessioni di beni che prestazioni di servizi, il cui importo totale, al netto dell'Iva, è inferiore a 50.000 euro; con cadenza mensile per gli operatori che superano tale importo.

Il regolamento (CE) n. 37/2009 del Consiglio del 16 dicembre 2008

Nel primo considerando del Regolamento è detto: *Per contrastare con efficacia la frode relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA), è indispensabile che gli Stati membri raccolgano e scambino le informazioni sulle operazioni intracomunitarie il più rapidamente possibile. Prevedere un termine di un mese è la risposta più adeguata a suddetta esigenza, tenuto conto degli esercizi contabili e funzioni delle imprese e degli obiettivi di riduzione degli oneri amministrativi delle imprese*".

Il Regolamento è stato emanato per conseguire a livello comunitario gli obiettivi dell'azione prevista per combattere la frode sull'IVA in ottemperanza al principio di proporzionalità sancito dal Trattato.

L'adozione del Regolamento è stata necessaria per adeguare il Reg. 1798/2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, alle misure della Direttiva 2008/117/CE evidenziando che i valori nello scambio di informazione sono espressi nella moneta dello Stato membro che fornisce le informazioni stesse.

D.L. 25 marzo 2010 n. 40 – Novità del decreto “incentivi” – , convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73 L'obbligo di comunicazione.

Il decreto contiene, in particolare, le disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti “caroselli” e “cartiere.

All'art. 1 del decreto è stabilito che i soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto comunicano telematicamente all'Agenzia delle Entrate, secondo modalità e termini definiti con D.M. del Ministro dell'Economia e delle Finanze, **tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici avente sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list***, di cui al DM del 4 maggio 1999 e del DM 21 novembre 2001 (vedi tabella 1).

L'obbligo della comunicazione riguarda le operazioni che sono state effettuate dal **1/7/2010**.

A parere dell'Agenzia la comunicazione va fatta anche per le **importazioni ed esportazioni**. L'obbligo di monitoraggio è esteso anche per quelle esportazioni che sono precedute dalla custodia dei beni in un deposito Iva.

Non può sottacersi la superfluità della comunicazione sia delle importazioni che delle esportazioni in quanto tali operazioni sono inserite nel sistema AIDA (Automazione Integrata Dogana Accise), tenuto dall'Agenzia delle Dogane. Sono operazioni già note all'Anagrafe Tributaria.

L'obbligo della comunicazione persiste anche:

- per le prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti ai fini Iva, rese nei confronti di operatori economici extra-UE e che, comunque, sono scambiate con operatori economici *black list*, quali quelle di cui all'art. 7-ter, 7-quarter, 7- quinquies del DPR 633/72;
- per le prestazioni di servizi non territorialmente rilevanti aiu fini Iva, ricevute da operatori economici *black list*.

Le prestazioni di servizi rese di cui agli artt. 7-quarter e 7-quinquies, non rilevanti ai fini iva in Italia, per carenza del requisito della territorialità, per le quali non vige l'obbligo di fatturazione, ai sensi dell'art. 3 del D.M. 5/8/2010, vanno incluse nei modelli dal **1/9/2010**.

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione **i contribuenti minimi ed i contribuenti che hanno optato per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive** (vedi tabella n.2 soggetti obbligati e non).

Gli enti non commerciali, lo Stato, le Regioni, le Province e i Comuni sono obbligati alla comunicazione esclusivamente per le operazioni che non rientrano nell'attività istituzionale.

Inoltre, sono escluse dall'obbligo di comunicazione le vendite fra operatori nazionali ed operatori economici di Paesi Off Shore quando le merci che vengono scambiate sono fuori dal territorio nazionale; per esempio, prima della

vendita sono state collocate dall'impresa nazionale in propri magazzini esteri. In tal caso si tratta di operazioni extra territoriale. Va fatto un distinguo: se lo stoccaggio avviene in un Paese extra-Ue, come la Svizzera, l'operazione è una esportazione franco valuta; se, al contrario, avviene in un Paese UE, trattasi di cessione intracomunitaria, di cui all'art. 41 del DL 331/93. In quest'ultimo caso, però l'impresa italiana ha dovuto o identificarsi direttamente oppure ha nominato un rappresentante fiscale. Successivamente, quando l'impresa nazionale procederà alla vendita dei beni stoccati all'estero effettuerà un'operazione non soggetta ad Iva per difetto territoriale, ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del DPR 633/72.

I Paesi *black list*, di cui all'art. 1 DM del 4 maggio 2009 con il quale sono stati individuati i Paesi a fiscalità privilegiata, sono i seguenti:

Alderney (Aurigny);Andorra (Principat d'Andorra);Anguilla;Antigua e Barbuda (Antigua and Barbuda);Antille Olandesi (Nederlandse Antillen);Aruba;Bahama (Bahamas);Bahrein (Dawlat al-Bahrain);Barbados;Belize;Bermuda;Brunei (Negara Brunei Darussalam);Cipro (Kypros);Costa Rica (Repubblica de Costa Rica);Dominica;Emirati Arabi Uniti (Al-Imarat al-'Arabiya al Muttahida);Ecuador (Repuplica del Ecuador);Filippine Pilipinas);Gibilterra (Dominion of Gibraltar);Gibuti (Djibouti);Grenada;Guernsey (Bailiwick of Guernsey);Hong Kong (Xianggang);Isola di Man (Isle of Man);Isole Cayman (The Cayman Islands);Isole Cook;Isole Marshall (Republic of the Marshall Islands); Isole Vergini Britanniche (British Virgin Islands);Jersey;Libano (Al-Jumhuriya al Lubnaniya);Liberia (Republic of Liberia);Liechtenstein (Furstentum Liechtenstein);Macao (Macau);Malaysia (Persekutuan Tanah Malaysia);Maldiva (Divehi);Malta (Republic of Malta);Maurizio (Republic of Mauritius);Monserrat;Nauru (Republic of Nauru);Niue;Oman (Saltanat 'Oman);Panama (Repubblica de Panama');Polinesia Francese (Polynesie Francaise);Monaco (Principaute' de Monaco);San Marino (Repubblica di San Marino);Sark (Sercq);Seicelle (Republic of Seychelles);Singapore (Republic of Singapore);Saint Kitts e Nevis (Federation of Saint Kitts and Nevis);Saint Lucia ;Saint Vincent e Grenadine (Saint Vincent and the Grenadines);Svizzera (Confederazione Svizzera);Taiwan (Chunghua MinKuo);Tonga (Pule'anga Tonga);Turks e Caicos (The Turks and Caicos Islands);Tuvalu (The Tuvalu Islands);Uruguay (Repubblica Oriental del Uruguay);Vanuatu (Republic of Vanuatu);Samoa (Independent State of Samoa).

Con il Dm. 21 novembre 2001 sono stati individuati degli Stati o territori a regime privilegiato, di cui all'art. 127-bis, comma 4 del testo unico delle imposte sui redditi, in vigore dal 24 novembre 2001, che sono i seguenti:

Angola; Antigua;Corea del Sud;Costarica;Dominica;Ecuador Giamaica, Kenia; Lussemburgo; Malta; Mauritius; Portorico; Panama, Svizzera; Uruguay..

Gli elenchi forniti dai due decreti sono quelli tuttora validi ai fini della disciplina CFC e delle disposizioni di cui alla residenza fiscale delle persone fisiche.

Con il D.M. 23 luglio 2010 (G.U. n. 180 del 4/8/2010) sono state escluse dalle **black List, Cipro Corea Del Sud e Malta**; la **Lettonia** è stata inserita nelle **white list**

Come si sa il regime CFC riguarda le partecipazioni detenute in società localizzate nei *paesi off shore* che sono colpite per trasparenza in capo al socio residente..

In materia di disposizioni riguardanti la residenza fiscale delle persone fisiche, il legislatore domestico con una *fictio juris* considera residente in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e trasferitosi in uno dei Paesi, considerati *paradisi fiscali*.

Il metodo delle *black list* era destinato a scomparire ed a trasformarsi in *white list*, vale a dire la lista dei *paesi virtuosi*; l'aveva previsto la Finanziaria 2008, la Legge 24 dicembre 2007, n. 244, che aveva introdotto l'art. 168-bis nel T.U.I.R. che prevedeva l'adozione delle *white list* con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che doveva individuare gli Stati che consentivano un adeguato scambio di informazioni ai fini dell'applicazione di diverse disposizioni dell'ordinamento tributario. Il decreto è ancora in attesa.

Al varo della *white list*, di cui all'art. 168 bis del TUIR, non ci dovrebbero essere *black list*; tuttora, delle *black list* ne abbiamo tre:

- il DM 4 maggio 1999, costruita per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, al fine di individuare i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti nei Paesi di cui sopra (ar. 2 bis del TUIR);
- il DM 21 novembre 2001, valida ai fini delle CFC, di cui all'art. 168 bis del TUIR, al fine di individuare i Paesi che consentono un adeguato scambio di informazione
- il DM 23 gennaio 2002, varata in base al comma 10, art. 110 TUIR, che per le imprese residenti o localizzate in territori diversi da quelli individuati nella lista al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168 bis, solo al fine di vietare la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168 bis citato.

Non si può più attendere al tempo che verrà per individuare una lista unica dalla quale tenere le distanze oppure fissare solo una *white list* con la conseguenza che i Paesi che non saranno elencati in quest'ultima sono *black*.

Tabella n.1

Tipologia delle operazioni da includere nei modelli	Data monitoraggio
Cessioni di beni ed esportazioni	01/07/10
Prestazioni di servizi rese a soggetti UE (art. 7-ter DPR 633/72)	01/07/10
Prestazioni di servizi resi a soggetti UE (di cui agli artt. 7-quarter e 7-quinquies) rese a soggetti UE	01/09/10
Prestazioni di servizi resi a soggetti Extra-UE	01/09/10
Acquisti di beni ed importazioni	01/07/10
Prestazioni di servizi ricevuti da soggetti UE(rilevanti ai fini Iva in Italia)	01/07/10

Prestazioni di servizi resi da soggetti extra UE(non rilevante ai fini Iva in Italia)	01/09/10
Le operazioni effettuate da un operatore nazionale nei confronti del rappresentante fiscale in Italia dell'operatore black list e non	01/07/10
Le operazioni effettuate da una stabile organizzazione di un operatore black list, situata in un Paese black list	01/07/10

Tabella n.2

Soggetti obbligati	Soggetti non obbligati
Le imprese ed i lavoratori autonomi	I contribuenti minimi
Le stabili organizzazioni in Italia	I contribuenti che applicano il regime delle nuove iniziative produttive
I soggetti non residenti comunitari ed extra	I contribuenti che realizzano operazioni esenti, a condizione che hanno optato per la dispensa degli adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis DPR 633/72. Diventano obbligati per le operazioni imponibili
I soggetti esteri identificati in Italia	
I rappresentanti fiscali nominati in Italia	

Disposizioni attuative de D.M. 30.03.2010

E' stato approvato, con le relative istruzioni, il modello per la comunicazione da parte di soggetti passivi d'imposta dei dati relativi a cessioni e acquisti di beni, a prestazioni di servizi, resi e ricevuti, nei confronti di operatori economici residenti in Paesi Black List.

Il modello va compilato e presentato con cadenza trimestrale e mensile, rispettivamente, per gli operatori che hanno realizzato nei quattro trimestri precedenti e per ogni categoria di operazioni un importo non superiore a 50.000 euro oppure se lo hanno superato tali importo. L'invio del modello deve avvenire telematicamente e va trasmesso entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di trasferimento.

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmetteranno trimestralmente, sempre che non sia stata superata la soglia prevista di 50.000 euro nel trimestre o nei trimestri già trascorsi.

Chiaramente, come per il sistema Intrastat, i soggetti tenuti alla presentazione trimestrale possono optare per la presentazione mensile a condizione che la presentazione rimane per tutto l'anno solare.

Inoltre, i soggetti che presentano la comunicazione con periodicità trimestrale e superano nel corso del trimestre la soglia di 50.000 euro, sono tenuti alla presentazione mensile dal mese successivo a quello in cui è stata superata la soglia con l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi per i mesi trascorsi.

Vale la pena ricordare che le disposizioni attuative hanno confermato gli elenchi dei Paesi di cui sopra, tra i quali ci sono tre Paesi della UE: Lussemburgo, la Svizzera e la repubblica del Titano, San Marino.

Con il D.M. 23 luglio 2010 (G.U. n. 180 del 4/8/2010) sono state escluse dalle **black List, Cipro Corea Del Sud e Malta**; la **Lettonia** è stata inserita nelle **white list**, in quanto consente lo scambio di informazioni necessarie ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 239/1996.

Individuazione della controparte estera

L'obbligo della comunicazione interessa le operazioni che avvengono tra operatori economici residente in Italia ed operatori economici residenti in Paesi black list. Ad avviso, anche, dell'Agenzia delle Entrate, circolare n. 53 del 21 ottobre 2010, la nozione di operatore economico è quella contemplata dall'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE secondo la quale:

“Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

2. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità”.

Al fine di verificare la natura dell'operatore economico con il quale si opera, secondo l'Agenzia, si possono utilizzare l'eventuale certificazione o il numero identificativo rilasciati entrambi dall'Amministrazione fiscale competente. In alternativa, farsi rilasciare per lo meno una dichiarazione dalla controparte estera che svolge un'attività economica. Anche in tal caso non può sottacersi che ai fini della trasparenza dell'operazione bisogna avere la prova che il soggetto effettivamente esiste, magari anche con una informazione dell'autorità diplomatica. Al fine di evitare complicazioni bisogna adoperarsi con tutti i mezzi per rendere tracciabile l'operazione.

Infine, va ricordato che l'obbligo di comunicazione sussiste anche:

- per i soggetti non residenti identificati
- direttamente;
- per i rappresentanti fiscali dei soggetti non residenti;
- per le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti.

I soggetti non residenti avranno cura di indicare sul modello non solo il numero di partita iva italiano anche il numero identificativo rilasciato dall'Autorità fiscale estera.

Momento dell'inclusione dell'operazione nei modelli

Come dire del momento di effettuazione dell'operazione, quello di inclusione nei modelli è legato alla **data della registrazione della fattura**. Questo è il criterio generale ; pur tuttavia va considerata la data di **annotazione nelle scritture contabili** qualora la registrazione dell'operazione in dette scritture sia precedente o, in alternativa, a quella nei registri IVA. Queste ipotesi si verificano, allorquando, trattasi di prestazioni attive fuori dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del requisito essenziale della territorialità oppure, in mancanza, sarà rilevante la data del pagamento da parte dell'operatore estero. Per quanto riguarda gli scambi con la Repubblica di San Marino è rilevante la data della registrazione dell'autofattura o della data della fattura del fornitore della Repubblica del Titano opportunamente integrata con l'imposta.

Per quanto riguarda le importazioni si deve fare riferimento al **momento di accettazione della bolletta doganale**, che corrisponde al momento di effettuazione dell'operazione piuttosto che alla data di **annotazione della bolletta nel registro degli acquisti**, di cui all'art. 25 del DPR 633/72.

Modello di comunicazione

Con la nota prot. n. 2010/85352 del 28 maggio il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello per la comunicazione da parte dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto dei dati relativi alle operazioni, effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi a *low tax jurisdictions*.

I modelli di comunicazione sono resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate in formato elettronico e possono essere utilizzati prelevandoli dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it e dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it, nel rispetto in fase di stampa delle caratteristiche tecniche di cui all'allegato A.

Il modello predisposto dall'Agenzia delle Entrate è strutturato in due parti: il frontespizio e il quadro A.

Nel frontespizio devono essere inseriti i dati identificativi e la firma del contribuente, il periodo al quale si riferisce la comunicazione, l'eventuale impegno dell'invio telematico da parte dell'intermediario, l'eventuale presentazione correttiva o integrativa.

Nell'ambito del quadro A vanno distinte le operazioni attive e passive; entrambi i comparti comprendono le segnalazioni delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti, non soggette ad iva nonché le note di variazioni dell'anno in corso e quelle dell'anno precedente.

Termini di presentazione

La decorrenza delle disposizioni che riguardano l'obbligo di comunicazione si applicano alle operazioni *black list* dal 1° luglio 2010.

Il modello di comunicazione deve essere **presentato esclusivamente in via telematica**. È pertanto **esclusa ogni altra modalità di presentazione**.

Il modello deve essere presentato entro la fine del mese successivo al periodo oggetto della comunicazione e qualora il termine di presentazione della comunicazione scada di sabato o in giorni festivi, lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo.

La prima scadenza era prevista il 31 agosto, per i mensili mentre per i trimestrali l'obbligo scatta il 31 Ottobre 2010, ovvero il **2 novembre 2010**

L'art. 4 del DM 5 agosto 2010 ha fissato definitivamente la data del **2 novembre 2010 per l'invio telematico delle comunicazioni mensili di luglio ed agosto e per i trimestrali del periodo luglio-settembre**. I mensili non possono cumulare i dati presentando una sola comunicazione.

La comunicazione va presentata per via telematica, direttamente dal contribuente oppure tramite intermediari abilitati.

Problematica da risolvere

L'art. 1 del D.L. 40/2010 cita entrambi gli elenchi dei Paesi *black list* che sono validi sia ai fini Iva che ai fini delle imposte dirette creando confusione nell'applicazione. Sarebbe auspicabile un nuovo elenco che definisca chiaramente i Paesi *black list* anche *al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale*. Sembra che il Ministero delle Economia e delle Finanze stia lavorando in tal senso.

L'altro problema, come già palesato precedentemente, è un monitoraggio inutile essendo le stesse di profonda attenzione da parte dell'Agenzia delle Dogane.

Un problema di non poco conto è avere i dati del soggetto passivo estero. Nei casi estremi è necessario fare ricorso alle Autorità diplomatiche o avere la fotocopia del passaporto dell'acquirente residente nei Paesi *black list*.

Invio telematico – invio multiplo

Nel caso di invii multipli è possibile con un unico impegno inviare le operazioni con Paesi *black list* anche altre comunicazioni, a condizione che la data dell'impegno sia riportata nei quadri relativi all'impegno alla trasmissione di tutti i modelli da inviare; ovviamente dove è previsto, come, per esempio, i modelli Intrastat non contengono l'indicazione del campo relativo alla data di impegno alla trasmissione.

Le sanzioni

La sanzione da applicare per **l'omissione delle comunicazioni o per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri**, si applica la sanzione, raddoppiata, prevista dall'art. 11 del D.Lgs. 471/1997, nella misura da 516 a 4.130 euro.

Affinché ogni violazione sia sanzionata autonomamente è escluso l'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 che prevede l'istituto del concorso di violazione e della

continuazione; un deterrente che, forse, potrebbe scoraggiare la mancata presentazione della comunicazione ma l'evasione che scaturisce dalle operazioni *carosello* e *cartiere* è connotata da cifre iperboliche, a decine di numeri, che non sarà facile contrastare.

Il ravvedimento operoso

Nella circolare n. 53 /E, al paragrafo 4, è previsto un rinvio generale per tutti gli aspetti sanzionatori non espressamente previsti dalla disciplina in commento alle regole generali dell'impianto sanzionatorio. Comunque, la regola generale del ravvedimento si rimette all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, trattandosi di comunicazione e non di dichiarazione, la sanzione minima è pari ad 1/10 del minimo € 51,00 e non 1/12 del minimo pari a € 43,00.

Va chiarito se il termine ultimo sia rappresentato dall'anno dalla scadenza dell'adempimento omesso oppure dalla scadenza della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione successiva.

La comunicazione integrativa e rettificativa

Le istruzioni allegate al modello prevedono la possibilità sia di presentare un nuovo modello corretto nei termini oppure uno integrativo, nell'ipotesi che siano scaduti i termini di presentazione della comunicazione, che potrà essere inviato entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine di presentazione della comunicazione originaria.

L'Agenzia, con la circolare 54/E del 28 ottobre 2010, 1 ha precisato che le correzioni per i modelli presentati entro il 2 novembre possono avvenire senza applicazione delle sanzioni entro il **31 gennaio 2011**.

Fermo restando la data del 2 novembre 2010, con la presentazione dei modelli, entro il 31 gennaio 2011 si possono correggere tutti i dati che sono stati comunicati ed inserire, eventualmente, anche qualche dato che è sfuggito, senza alcuna sanzione.

Francesco Campanile