

## **Giuseppe Alpestri**

### **La comunicazione ai fini IVA delle operazioni intercorse con soggetti stabiliti in Paesi “*black list*”.**

Com'è noto, l'art. 1 del D.L. n. 25 marzo 2010, n. 40 (c.d. “decreto incentivi”), convertito dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73, ha introdotto – in capo ai soggetti passivi IVA – un nuovo adempimento mirato a contrastare il fenomeno delle frodi c.d. carosello in materia di IVA, mediante il potenziamento dei flussi informativi da e verso l'Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>.

In particolare, il Decreto “incentivi” ha previsto, 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, intercorse con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata (Paesi “*black list*”), di cui al D.M. 4 maggio 1999 o al D.M. 21 novembre 2001.

Le modalità ed i termini di trasmissione della comunicazione in esame sono stati fissati con il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 30 marzo 2010, recante la disciplina di attuazione della menzionata disposizione. Tale Decreto ha stabilito che la comunicazione deve essere effettuata – esclusivamente per via telematica<sup>2</sup> - entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo (mensile o trimestrale) di riferimento, utilizzando il modello approvato dall'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento direttoriale del 28 maggio 2010.

Quanto alla decorrenza della nuova disciplina, il medesimo Decreto di attuazione ha previsto che occorre avere riguardo alle operazioni realizzate a partire dal 1° luglio 2010.

Ulteriori disposizioni in argomento sono state previste, successivamente, con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 5 agosto 2010, ai sensi del quale sono state escluse dall'obbligo di comunicazione:

- le operazioni realizzate – dal 1° luglio 2010 al 4 agosto 2010 – con operatori economici stabiliti a Cipro, Malta e Corea del sud;
- le attività che realizzano operazioni esenti ai fini IVA, sempreché il contribuente abbia optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-*bis* del DPR n. 633/1972.

Lo stesso Decreto 5 agosto 2010, inoltre, ha

- esteso l'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi – realizzate a partire dal 1° settembre 2010 – territorialmente non rilevanti ai fini IVA in Italia, rese a o ricevute da operatori economici localizzati in Paesi “*black list*”,
- differito al 2 novembre 2010 il termine di presentazione dei modelli di comunicazione relativi ai mesi di luglio e agosto, altrimenti in scadenza, rispettivamente, il 31 agosto e il 30 settembre.

---

<sup>1</sup> La finalità del nuovo adempimento è sostanzialmente analoga a quella degli elenchi Intrastat, con i quali vengono comunicate le informazioni relative agli scambi intracomunitari di beni e servizi al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di contrastare quanto più possibile le frodi IVA in ambito comunitario.

<sup>2</sup> Con provvedimento del 5 luglio 2010, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato le specifiche tecniche per provvedere alla trasmissione per via telematica.

Da ultimo, con la pubblicazione delle Circolari n. 53/E del 21 ottobre 2010 e n. 54/E del 28 ottobre 2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti in merito, sia all'interpretazione della disciplina in commento ai fini della sua concreta applicazione, sia alle eventuali violazioni commesse in sede di prima applicazione del nuovo adempimento.

Alla luce dei menzionati interventi di prassi, ed in particolare con riguardo alla Circolare n. 53/E, è quindi possibile tentare di delineare i caratteri salienti della comunicazione in commento, sia con riferimento ai presupposti soggettivi che ai presupposti oggettivi.

### **1. Profili soggettivi**

Sono tenuti alla comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi "*black list*" o ricevute dai medesimi soggetti, i soggetti passivi IVA, così come individuati dagli articoli 4 e 5 del DPR n. 633/1972.

La predetta Circolare n. 53/E ha all'uopo precisato che, peraltro, relativamente agli enti non commerciali, restano escluse dal nuovo obbligo di comunicazione le operazioni effettuate nell'ambito della sfera istituzionale, mentre vanno comunicati i dati relativi alle operazioni realizzate nell'ambito delle attività commerciali o agricole, anche se esercitate in via residuale.

Sempre con riferimento agli enti non commerciali, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che il principio di cui all'art. 7-ter, comma 2, lettera b), DPR n. 633/1972 - secondo cui gli enti non commerciali si considerano soggetti passivi IVA per le prestazioni di servizi ad essi rese anche quando agiscono nell'esercizio della propria attività istituzionale - rileva solo ai fini della territorialità del tributo e non anche ai fini del nuovo obbligo di comunicazione. Pertanto, gli acquisti effettuati dagli enti non commerciali nell'esercizio dell'attività istituzionale non sono soggette all'obbligo di segnalazione.

Parimenti, come osservato dall'Assonime<sup>3</sup>, è da ritenere che – nel silenzio dell'Agenzia delle Entrate – anche gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni cui è stato attribuito un numero di partita IVA per specifiche finalità<sup>4</sup>, siano esclusi dall'obbligo di comunicazione in parola non rivestendo, sotto un profilo sostanziale, la qualifica di soggetti passivi IVA.

Sempre con riferimento ai profili soggettivi, nella Circolare n. 53/E l'Agenzia ha riconosciuto che sono esclusi dall'obbligo di comunicazione i soggetti che si avvalgono del regime dei c.d. "*contribuenti minimi*". In effetti, pur mancando una specifica previsione di esclusione soggettiva, occorre considerare l'obbligo di comunicazione riguarda – in linea generale – le operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini Iva, con la conseguente esclusione dei soggetti che,

---

<sup>3</sup> Cfr. le Circolari Assonime n. 32 del 21 ottobre 2010 e n. 35 del 27 ottobre 2010.

<sup>4</sup> Si tratta, in particolare, degli enti che hanno realizzato nell'anno precedente ovvero nel corso dell'anno acquisti intracomunitari di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e dai prodotti soggetti ad accisa, per un ammontare superiore a 10.000 euro, obbligati perciò a chiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA al fine di assoggettare ad imposta gli acquisti intracomunitari effettuati ai sensi dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993, nonché degli enti che pur avendo effettuato acquisti intracomunitari per un ammontare inferiore a 10.000 euro, hanno optato per l'applicazione dell'imposta su tali acquisti, e dispongono quindi di un numero di partita IVA, a norma del comma 6 del medesimo art. 38 del D.L. n. 331/1993.

avendo aderito al cennato regime semplificato, sono esonerati dalla registrazione delle operazioni ai fini IVA.

In tal senso, così come evidenziato dall'Assonime nella citata circolare n. 35/2010, dovrebbero ritenersi esonerati dall'obbligo di comunicazione anche le associazioni sportive dilettantistiche ed i soggetti ad esse assimilati, che si avvalgono della dispensa dagli obblighi di registrazione delle operazioni, di cui alla legge n. 398 del 1991.

Ciò detto, vale la pena osservare che, nell'individuare l'ambito soggettivo dell'obbligo di comunicazione, l'art. 1 del D.L. n. 40/2010 non distingue tra soggetti passivi IVA stabiliti o non stabiliti nel territorio dello Stato. Pertanto, proprio tenendo conto di tale circostanza, l'Agenzia ha opportunamente precisato che sono tenuti al nuovo obbligo 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.

In pratica, l'estensione del nuovo obbligo di segnalazione anche ai soggetti non residenti comporta che:

- la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente deve comunicare le operazioni che la stessa realizza con operatori economici residenti in Paesi "black list";
- il rappresentante fiscale in Italia di un soggetto non residente (senza stabile organizzazione), è tenuto a comunicare le operazioni (attive e passive) che realizza, per conto del soggetto rappresentato, con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi "black list";
- il soggetto non residente (senza stabile organizzazione), identificato direttamente in Italia, che realizza operazioni con operatori economici stabiliti in Paesi "black list", è obbligato all'invio della comunicazione con i dati relativi a tali operazioni.

Inoltre, quanto all'individuazione dei Paesi "black list" (ossia degli Stati o territori di cui ai citati D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001), l'Agenzia ha chiarito che le liste contenute nei predetti Decreti devono essere applicate congiuntamente e a prescindere dalla condizione soggettiva dell'operatore economico; è sufficiente, quindi, che l'operatore economico abbia sede, residenza o domicilio in un Paese contemplato da una sola delle suddette liste e indipendentemente dalla natura giuridica e dall'attività svolta da tale operatore, per far sorgere l'obbligo di comunicazione.

L'Agenzia ha fornito, altresì, la definizione di "operatore economico", vale a dire della controparte delle operazioni effettuate ovvero ricevute dal soggetto passivo italiano, ritenendo che sia tale, ai sensi dell'art. 9, comma 1, della direttiva 2006/112/CE, "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività".

Ai fini della concreta verifica dello status di operatore economico, come testé definito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che sono utilizzabili come elementi probatori:

- 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,  
ovvero, in alternativa,

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

Al proposito, nella predetta Circolare n. 53/E l'Agenzia ha ricordato che sono state espressamente escluse 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 o Corea del Sud, non più considerati "paradisi fiscali".

## 2. Profili oggettivi

### 2.1 Operazioni oggetto di comunicazione

Con riferimento alla tipologia di operazioni oggetto di comunicazione, nella citata Circolare n. 53/E l'Agenzia delle Entrate – nel richiamare l'art. 1 del Decreto "incentivi", secondo cui tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, intercorse con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata devono essere indicate nella comunicazione – ha chiarito che rientrano nell'obbligo di comunicazione tutte le operazioni effettuate con operatori economici localizzati in Paesi "black list", siano esse soggette IVA (imponibili, non imponibili, esenti) ovvero non soggette ad IVA, ma, in tale ultimo caso, soltanto per carenza del requisito di territorialità.

In definitiva, quindi, nell'ambito delle operazioni IVA effettuate con operatori economici localizzati in Paesi "black list" rilevano:

- le cessioni di beni, gli acquisti e le prestazioni di servizi effettuati da e verso soggetti UE;
- le prestazioni di servizi rese verso soggetti extra-UE e quelle fornite da soggetti extra-UE;
- le importazioni e le esportazioni di beni.

Per le operazioni sopra elencate, gli elementi informativi da indicare nel modello di comunicazione sono i seguenti:

- codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
- numero del codice fiscale del soggetto con il quale è intercorsa l'operazione attribuito dal Paese in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero – in mancanza – altro codice identificativo;
- in caso di controparte persona fisica: ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nel Paese in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
- in caso di controparte diversa dalle persone fisiche: denominazione o ragione sociale, sede legale o – in mancanza – sede amministrativa nel Paese in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
- periodo di riferimento della comunicazione (mese o trimestre di riferimento);

- per ciascuna controparte: l'importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette, al netto delle relative note di variazione;
- per ciascuna controparte - limitatamente alle operazioni imponibili - l'importo complessivo della relativa imposta;
- per ciascuna controparte, per le note di variazione emesse e ricevute in relazione ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

## **2.2 Operazioni non soggette all'imposta**

Con riferimento alle operazioni non soggette ad IVA da includere nella comunicazione, la Circolare n. 53/E ha precisato che tale categoria comprende le operazioni sulle quali l'IVA non si applica per carenza del requisito territoriale, ma che risultano comunque soggette agli obblighi di fatturazione e di registrazione. Si tratta, in particolare, delle operazioni non soggette di cui all'art. 21, comma 6, del Decreto IVA, ossia le cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale e le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti in altro Stato comunitario.

Inoltre, in relazione al cennato ampliamento dell'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi non soggette ad IVA intercorse nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi "*black list*" (di cui al D.M. 5 agosto 2010), l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che si tratta di operazioni che assumono un particolare rilievo nella prevenzione e nel contrasto delle frodi IVA negli scambi con l'estero e, pertanto, devono essere oggetto di comunicazione, a prescindere dalla circostanza che per esse non sorgano obblighi di registrazione ai fini IVA.

Come ricordato dall'Agenzia, rientrano nella categoria in parola:

- le 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 artt. 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972, non assumono rilevanza nel territorio dello Stato. Tali operazioni non sono soggette all'obbligo di fatturazione, ai sensi dell'art. 21, comma 6, del predetto DPR;
- le prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese "*black list*", prive del requisito della territorialità.

## **2.3 Importazioni**

L'agenzia delle Entrate ha chiarito che devono essere comunicate telematicamente anche le importazioni ed esportazioni (ossia tutte le operazioni di acquisto e di cessione di beni effettuate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi posti al di fuori del territorio della Comunità Europea), comprese le esportazioni dei beni precedute dalla custodia degli stessi presso un "*deposito IVA*" (ex art. 50-bis, D.L. n. 331/1993) e le importazioni dei beni seguite dall'introduzione degli stessi in un "*deposito IVA*".

## **2.4 Operazioni con rappresentanti fiscali o stabili organizzazioni di operatori di Paesi "*black list*"**

In ordine all'individuazione dei soggetti con sede, residenza o domicilio nei Paesi "black list", si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate – nel silenzio della norma – ha opportunamente chiarito che anche le operazioni che intercorrono con il rappresentante fiscale di un operatore economico stabilito in uno di tali Paesi devono essere indicate nella comunicazione, e ciò anche nell'ipotesi in cui il rappresentante fiscale sia stato nominato in un Paese non incluso nella "black list".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il medesimo obbligo di comunicazione sussiste anche con riferimento alle operazioni realizzate da un soggetto passivo IVA nazionale nei confronti della stabile organizzazione di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese "black list", e ciò anche qualora la S.O. sia localizzata in un Paese non incluso tra quelli a regime fiscale privilegiato (compresa l'Italia).

## **2.5 Limitazioni del novero delle operazioni oggetto di comunicazione**

La Circolare n. 53/E si è soffermata anche sulla nota esclusione dall'obbligo di comunicazione delle attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini IVA, sempre che il contribuente si avvalga della dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-bis D.P.R. n. 633/1972.

Tale esclusione, secondo l'Agenzia delle Entrate si pone in linea con la disposizione di rango primario che prevede l'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.

Resta comunque fermo l'obbligo, per tali soggetti, di comunicare le eventuali operazioni imponibili effettuate con operatori economici stabiliti in un Paese "black list", in considerazione della loro rilevanza ai fini del contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali.

Tale obbligo, ha precisato la Circolare n. 53/E, riguarda – peraltro – le sole operazioni imponibili attive. Restano, quindi, escluse le operazioni imponibili passive *"anche in considerazione del fatto che per i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 è precluso il diritto alla detrazione dell'imposta"*.

Sulla base di tali disposizioni, ed in attesa di ulteriori chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, si dovrebbe quindi ritenere indirettamente confermato l'obbligo di comunicazione da parte dei soggetti che non hanno optato per il regime di cui all'art. 36-bis del DPR n. 633/1972.

In senso conforme si è espressa anche l'ANIA, che ha ritenuto opportuno consigliare alle imprese associate, in via cautelativa, l'inclusione nella comunicazione in esame delle *"operazioni esenti effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici localizzati in paesi black list in assenza dell'opzione per il regime di cui all'art. 36-bis del DPR n. 633 del 1972"*.

Sebbene, infatti, per l'ANIA, sussistano valide argomentazioni a favore dell'esclusione *tout court* dall'obbligo di comunicazione delle operazioni oggettivamente esenti effettuate nei confronti di

controparti “*black list*” (a prescindere – quindi – dalla condizione soggettiva dell’opzione per il regime dell’art. 36-*bis*), l’Amministrazione finanziaria, pur più volte sollecitata, non ha mai fornito conferma di tale assunto.

### 3. Periodicità e termini di presentazione

Il modello di comunicazione va, com’è noto, presentato all’Agenzia delle Entrate per via telematica entro l’ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

In particolare:

- per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro, il periodo di riferimento è trimestrale;
- per i soggetti che non si trovano nella condizione sopra illustrata, il periodo di riferimento è mensile.

Al riguardo, la Circolare n. 53/e ha precisato che, ai fini del conteggio del limite dei 50.000 euro, le operazioni imponibili devono essere assunte al netto della relativa imposta.

In questo ambito, è opportuno ricordare che:

- al fine di stabilire la periodicità – mensile o trimestrale – della presentazione del modello, si deve tener conto delle cessioni di beni ovvero delle prestazioni di servizi registrate nei quattro trimestri precedenti nei registri IVA (se precedente, rileva la annotazione nelle scritture contabili obbligatorie);
- per la “*periodicità trimestrale*” occorre fare riferimento ai quattro trimestri che compongono l’anno solare (gennaio-marzo, aprile-giugno, luglio-settembre e ottobre-dicembre);
- i soggetti “*trimestrali*” possono optare per la presentazione con periodicità mensile e tale scelta vale per l’intero anno solare;
- i soggetti che hanno iniziato l’attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, sempreché rispettino il limite di cui sopra nei trimestri già trascorsi (ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro);
- nel caso in cui i soggetti “*trimestrali*” superino nel corso di un solo trimestre il suddetto limite di 50.000 euro, devono presentare la comunicazione con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia viene superata. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi;
- il superamento della soglia va accertato singolarmente per “*ciascuna categoria di operazioni*” realizzate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi “*black list*” o ricevute dai medesimi soggetti, vale a dire, per le cessioni di beni (comprese le esportazioni), per le prestazioni di servizi rese (anche a soggetti extracomunitari), per gli acquisti di beni (comprese le importazioni) e per le prestazioni di servizi ricevute (anche da soggetti extracomunitari);
- il superamento della soglia per una singola categoria di operazioni determina l’obbligo di presentazione mensile per l’intero elenco di operazioni. In altri termini, le singole categorie di operazioni non si sommano tra loro ma sono considerate singolarmente ai fini della determinazione del raggiungimento della soglia.

Di rilievo risultano altresì i chiarimenti forniti per il periodo transitorio. L'Agenzia ha precisato, infatti, che – in sede di prima applicazione dell'adempimento – per stabilire la periodicità (mensile o trimestrale) della comunicazione, occorre distinguere tra:

- cessioni di beni, per le quali 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;
- prestazioni di servizi, per le quali – atteso che le regole relative alla territorialità dei servizi sono state modificate con effetto dal 1° gennaio 2010 e tenuto conto della conseguente difficoltà d'individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi ad operatori non stabiliti e di quelli ricevuti dagli stessi fino al 31 dicembre 2009 – il superamento o meno della predetta soglia dovrà essere verificato con riferimento ai due trimestri precedenti il 1° luglio 2010, vale a dire a partire dal 1° gennaio 2010.

Anche in sede di prima applicazione, resta fermo l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di operazioni nel caso in cui il superamento della soglia sia verificato con riferimento ad una singola categoria di operazioni.

#### **4. Momento rilevante ai fini della comunicazione**

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare coincide:

- in via generale, con la data di registrazione, nei registri IVA (ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie ) delle operazioni realizzate con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata;
- nello specifico, per le prestazioni di servizi rese non soggette ad IVA per carenza del requisito della territorialità (da includere nella comunicazione, ma per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura), con la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o, in mancanza, con quello del pagamento da parte dell'operatore economico.

I suddetti criteri rilevano anche nel caso di acquisti di beni da San Marino senza addebito dell'imposta, avuto riguardo all'autofattura ovvero al documento ricevuto dall'operatore sammarinese integrato con l'indicazione dell'imposta.

Per quanto attiene alla compilazione del modello, l'operazione per la quale l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "*reverse charge*") deve essere inserita tra le operazioni passive, in ragione del regime IVA previsto dalla normativa italiana.

#### **5. Efficacia**

Nella Circolare n. 53/E l'Agenzia si è soffermata sull'efficacia delle disposizioni di esclusione ed ampliamento dall'obbligo di comunicazione, introdotte dal D.M. 5 agosto 2010.

Con riferimento alle stesse ne viene illustrato il regime di efficacia speciale (parzialmente derogatorio di quello previsto dal D.M. 30 marzo 2010), rilevando che:

- nel novero delle operazioni effettuate e ricevute, rilevanti ai fini della comunicazione, non concorrono - già a partire dal mese di luglio 2010 - quelle realizzate con soggetti stabiliti nei territori di Cipro, Malta e Corea del Sud;
- parimenti, non rilevano – fin dal 1° luglio 2010 – le operazioni, diverse da quelle imponibili, effettuate da soggetti che si avvalgano della dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36-*bis*, D.P.R. n. 633/1972.
- l'estensione dell'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti IVA, effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi "*black list*" trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010. Sul punto, è stato precisato che, per verificare la sussistenza o meno dell'obbligo di comunicazione, occorre fare 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).

## 6. Sanzioni

Per l'omissione delle comunicazioni ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 471/1997, elevata al doppio.

Di conseguenza, la fattispecie dell'omessa presentazione della comunicazione o della trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti è punita con la sanzione amministrativa da 516 euro ad 4.130 euro.

Circa, poi, l'inapplicabilità nel caso di specie dell'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che "*pertanto, in caso di ripetuta violazione dell'obbligo di comunicazione in esame – realizzato indifferentemente nella forma dell'omissione ovvero dell'incompletezza o non veridicità dei dati esposti – ciascuna violazione soggiace alla pena per essa prevista secondo le regole del cumulo materiale, senza possibilità di applicare il cumulo giuridico alle relative sanzioni*".

L'omessa presentazione della comunicazione o la relativa trasmissione con dati incompleti o inesatti può essere oggetto di ravvedimento operoso, ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Infine, sempre in tema di sanzioni, occorre evidenziare che l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 54/E del 28 ottobre 2010, ha riconosciuto che le difficoltà che gli operatori si troveranno a gestire in sede di prima applicazione della nuova disciplina in esame potranno verosimilmente originare errori nella compilazione del modello di comunicazione.

Pertanto, tenuto conto della sussistenza delle "*obiettive condizioni di incertezza*" di cui all'art. 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente, la medesima Amministrazione finanziaria si è impegnata a non applicare sanzioni in caso di eventuali violazioni nella compilazione dei modelli relativi al trimestre luglio/settembre 2010 ovvero ai mesi da luglio a novembre 2010, a condizione che i contribuenti provvedano a sanare le eventuali violazioni inviando – entro il 31 gennaio 2010 – i modelli di comunicazione integrativa.

Tale ultimo intervento di prassi va accolto con particolare favore in considerazione dei nuovi e gravosi oneri che gli operatori economici si troveranno ad affrontare in termini di revisione dei sistemi informativi attualmente in uso, al fine di poter gestire tutti i dati da indicare nella comunicazione in parola.

Ciò doverosamente osservato, non si può tuttavia sottacere come l'Agenzia delle Entrate, nell'interpretare le disposizioni in commento, abbia avuto esclusivo (*rectius* eccessivo) riguardo alla finalità di contrastare ogni possibile fenomeno di frode in materia di IVA, senza preoccuparsi minimamente di alleggerire – nei casi di minor pericolo di evasione – gli adempimenti amministrativi posti in capo ai contribuenti.

In tale direzione, quindi, devono leggersi i rigidi orientamenti assunti in merito all'obbligo d'inserire nella comunicazione anche le importazioni di beni da Paesi "*black list*" (la cui genuinità dovrebbe già essere garantita dalle procedure doganali), ovvero alla mancata esclusione dall'obbligo di comunicazione per i soggetti che effettuano quasi esclusivamente operazioni esenti – come le banche, le assicurazioni o i medici – in assenza dell'opzione per il regime di cui all'art. 36-*bis* del DPR n. 633/1972. A quest'ultimo riguardo, infatti, non ci risulta siano state mai poste in essere frodi carosello IVA con il coinvolgimento dei predetti soggetti!