

Iva

COMUNICAZIONE delle OPERAZIONI con PAESI «BLACK LIST»

CHIARIMENTI della CIRCOLARE ASSONIME 5/2011

di Sandro Cerato e Michele Bana

QUADRO NORMATIVO

L'art. 1, co. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40, conv. con modif. dalla L. 22.5.2010, n. 73 [CFF ● 1850] ha introdotto l'obbligo di comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti localizzati in territori a regime fiscale privilegiato.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate ha emanato alcuni documenti esplicativi, gli ultimi dei quali – la C.M. 28.1.2011, n. 2/E e la R.M. 29.11.2010, n. 121/E – sono stati recentemente commentati dall'Assonime, con la Circolare 25.2.2011, n. 5,

ponendo in rilievo, tuttavia, soltanto alcuni dei profili maggiormente controversi.

In particolare, è stato criticato l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in merito alle operazioni intercorse tra la stabile organizzazione di un soggetto residente ed una controparte localizzata in un territorio a fiscalità privilegiata, nonché alle modalità di comunicazione delle importazioni, che, ad avviso dell'Associazione, dovrebbero essere escluse dall'obbligo di segnalazione.

OPERAZIONI con PAESI «BLACK LIST» – COMUNICAZIONE: l'art. 1, co. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40, conv. con modif. dalla L. 22.5.2010, n. 73 [CFF ● 1850] ha introdotto l'obbligo, a carico dei soggetti passivi Iva, 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 soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi «black list» di cui ai DD.MM. 4.5.1999 e 21.11.2001 [CFF ● 5740 e 5930], così come modificati dal successivo D.M. 27.7.2010.

I principali aspetti applicativi della disposizione normativa sono stati affrontati dall'Amministrazione finanziaria mediante le CC.MM. 21.10.2010, n. 53/E e 28.1.2011, n. 2/E, nonché con la R.M. 29.11.2010, n. 121/E i cui chiarimenti hanno, talvolta, suscitato delle perplessità negli operatori.

CIRCOLARE ASSONIME 5/2011: l'Associazione delle società per azioni, nella Circolare 25.2.2011, n. 5,

ha illustrato ed analizzato il contenuto della C.M. 2/E/2011, richiamando altresì la R.M. 121/E/2010, soffermandosi su alcuni specifici aspetti, quali i profili soggettivi, il contenuto della comunicazione ed il regime delle sanzioni.

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO: in primo luogo, l'Assonime ha affrontato la posizione critica della stabile organizzazione, rilevando un sostanziale difetto di coerenza da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale aveva sostenuto l'obbligo di comunicazione, in capo al contribuente residente nel territorio dello Stato, anche con riferimento alle operazioni intercorse tra la propria stabile organizzazione – localizzata in uno Stato a fiscalità privilegiata, ma agente nell'interesse della casa madre, soggetto passivo in Italia – ed un operatore ivi stabilito (R.M. 121/E/2010).

Sul punto, l'Assonime, pur prendendo atto di tale orientamento, rileva come lo stesso risulti poco in linea con il tenore letterale dell'art. 1, D.L. 40/2010, nonché con il principio delineato

COMUNICAZIONE «BLACK LIST»
AGENZIA delle ENTRATE e ASSONIME a CONFRONTO

Profilo critico	C.M. 2/E/2011	Circolare Assonime 5/2011
Stabile organizzazione estera del soggetto passivo residente	Obbligo di comunicazione, in quanto agisce nell'interesse del soggetto passivo residente	Esclusione dell'adempimento, in quanto è un autonomo soggetto passivo all'estero, ma non ai fini Iva in Italia
Importazione	Obbligo di comunicazione; segnalazione dei dati della fattura del fornitore estero e successiva integrazione con quelli della bolletta	Esclusione dell'adempimento, in quanto non espressamente previsto e già soggetto a controlli in dogana; dubbi sui dati della base imponibile da indicare
Ravvedimento operoso	Entro un anno dalla commissione della violazione o dell'errore	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale Iva dell'anno della violazione

dall'art. 1, co. 1, D.M. 30.3.2010 [CFF ● 1851], che – nell'individuare i soggetti obbligati alla trasmissione della comunicazione «black list» – dispone espressamente che la comunicazione deve essere trasmessa dai «*soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*».

La **stabile organizzazione** istituita nel **territorio estero** diventa, a parere dell'Assonime, un **soggetto passivo autonomo** in tale area, non potendo dunque più qualificarsi come tale ai fini dell'Iva italiana.

A questo proposito, si osservi, tuttavia, che – così come sostenuto dalla R.M. 121/E/2010 e poi riaffermato dalla C.M. 2/E/2011 – l'**obbligo di comunicazione** per i servizi intercorsi con operatori «black list» dovrebbe sussistere **independentemente dal luogo** in cui è istituita la **stabile organizzazione estera** del soggetto nazionale: l'adempimento riguarda, secondo tale prassi, pure le stabili organizzazioni insediate in qualsiasi Stato estero che effettuino operazioni con soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata.

RAPPRESENTANTE FISCALE: nessuna osservazione critica è stata, invece, formulata con riferimento alla posizione del **rappresentante fiscale** di un **soggetto non stabilito** in un **Paese «black list»**.

L'Assonime **condivide**, infatti, la posizione dell'Agenzia delle Entrate, secondo la quale **non** devono essere **indicate** nella comunicazione le **operazioni** intercorse tra un soggetto passivo

Iva ed il rappresentante fiscale, nominato in un territorio a regime tributario privilegiato, di una controparte non localizzata in un Paese «black list».

Tale orientamento trova, peraltro, conferma nella formulazione letterale dell'art. 1, co. 1, D.L. 40/2010, norma istitutiva dell'adempimento, e nel relativo provvedimento di attuazione (D.M. 30.3.2010), in virtù dei quali i dati da comunicare all'Amministrazione finanziaria riguardano le operazioni intercorse tra soggetti passivi Iva nazionali e quelli aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi «black list».

In altri termini, **rileva lo Stato di localizzazione del rappresentato**, e non quello del rappresentante, il quale non costituisce un soggetto distinto dal primo: il rappresentante fiscale costituisce, infatti, il **mandatario del soggetto estero rappresentato**, tramite il quale adempie gli obblighi d'imposta previsti dalla legge ed esercita i diritti derivanti dall'applicazione del tributo.

OPERAZIONI STRAORDINARIE: l'Assonime non ha fornito particolari rilievi, limitandosi ad osservare che – nel caso di **estinzione del soggetto obbligato** per effetto di un atto di riorganizzazione societaria ovvero di modifica sostanziale soggettiva (cessione o conferimento d'azienda, fusione o scissione di società, ecc.) – opera il **principio del subentro**. Il soggetto **avente causa** dell'operazione straordinaria (cessionario o conferitario d'azienda, incorporante o risultante

dalla fusione, beneficiario designato nel caso di scissione totale, ecc.) è, pertanto, tenuto ad assolvere l'adempimento per il quale il termine di presentazione non risulti ancora scaduto, alla data di effetto dell'atto di riorganizzazione, anche se relativo a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate anteriormente dal contribuente estinto.

Al ricorrere di tale ipotesi, l'obbligato a presentare la comunicazione per conto del soggetto passivo estinto deve indicare il codice carica «9», comprendendo altresì le proprie operazioni relative al medesimo periodo.

Diversamente, qualora l'operazione straordinaria non determini l'estinzione dell'obbligato principale, l'Assonime è dell'avviso che l'adempimento debba essere assolto direttamente da costui, e non dal soggetto beneficiario dell'atto di riorganizzazione.

CONTENUTO della COMUNICAZIONE: la Circolare Assonime 5/2011 si è, poi, soffermata sulle specifiche modalità di assolvimento dell'adempimento, con particolare riferimento alle operazioni non soggette ad imposta, alla rilevazione degli acconti, alle importazioni, alle spese di trasferta dei dipendenti ed al codice identificativo delle controparti localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

OPERAZIONI NON SOGGETTE ad IVA: l'Assonime si è limitata a ricordare il principio contenuto nell'art. 3, D.M. 5.8.2010, ripreso pedissequamente dalla C.M. 2/E/2011, secondo il quale l'obbligo di comunicazione sussiste anche per le prestazioni di servizi non soggette ad Iva per carenza del presupposto della territorialità, ancorché non subordinate all'obbligo di fatturazione e registrazione ai fini Iva, intercorse con operatori economici stabiliti in Paesi «black list», con espressa esclusione delle cessioni di beni riguardanti le medesime parti.

L'Assonime richiama il caso specifico esaminato dall'Amministrazione finanziaria, riguardante gli acquisti di carburante e lubrificanti per autotrazione effettuati, da soggetti passivi Iva, presso distributori stabiliti in Paesi «black list»: non devono essere inseriti nella comunicazione, in quanto rappresentano acquisti di beni effettuati al di fuori del territorio italiano, e dunque operazioni escluse dall'obbligo di registrazione.

RILEVAZIONE degli ACCONTI: l'Assonime riprende la posizione dell'Agenzia delle Entrate, riguardante le somme anticipate sul prezzo di vendita, che devono essere segnalate per l'importo

fatturato, attribuendo preferenza alla data di rilevazione nei registri Iva, ovvero nelle scritture contabili. In particolare, la Circolare 5/2011 ritiene che tale orientamento sia generalmente valido, a prescindere dalla circostanza che si tratti di acconti relativi ad operazioni su beni destinati ad essere esportati: in altri termini, non rileva la data di effettuazione dell'operazione di cui all'art. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 206].

IMPORTAZIONI: non è, invece, condivisa la posizione dell'Agenzia delle Entrate in merito all'obbligo di segnalazione delle importazioni, per una serie di motivi. In primo luogo, l'Assonime nutre da tempo (Circolare 32/2010) delle perplessità in ordine alla necessità di includere le importazioni tra le operazioni soggette all'adempimento, auspicando in un successivo provvedimento ministeriale di esclusione, ritenuto fondato almeno sotto un duplice profilo:

- **formale:** non sono espressamente menzionate tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi cui si riferisce l'art. 1, D.L. 40/2010, avendo, tra l'altro, caratteristiche peculiari differenti, confermate dalla separata trattazione operata dal D.P.R. 633/1972, che dispone l'assoggettamento ad Iva secondo regole proprie;
- **sostanziale:** sono già soggette ad appositi controlli sul corretto assolvimento dell'imposta, in quanto l'Iva viene applicata direttamente in dogana, in occasione dell'introduzione del bene importato nel territorio italiano.

Sotto il profilo operativo, l'Assonime osserva che l'ultimo orientamento dell'Amministrazione finanziaria, fondato sulla rilevanza della data di registrazione della bolletta doganale (C.M. 2/E/2011), appare poco coerente con un altro principio dalla stessa in precedenza formulato, secondo il quale deve essere considerato anche il momento di registrazione nelle scritture contabili obbligatorie, se precedente o alternativo a quella ai fini Iva (C.M. 53/E/2010), e dunque quello di annotazione – nella contabilità generale – della fattura estera emessa dal fornitore, da riportare nel rigo A19.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che, a seguito del ricevimento della bolletta doganale, devono essere integrati, nel rigo A28, i dati mancanti rispetto alla fattura del fornitore estero, senza, tuttavia, chiarire quali specifiche informazioni devono essere indicate, né il trattamento da riservare ai dati relativi ai servizi connessi con l'importazione, che concorrono comunque alla formazione della base imponibile della stessa oltre al corrispettivo, come

l'assicurazione, il carico, la movimentazione ed il trasporto.

Sul punto, la Circolare Assonime 5/2011 sostiene che, in mancanza di specifiche indicazioni, l'inserimento – per esigenze di semplificazione – di **tutti i dati** che concorrono alla determinazione della **base imponibile Iva** dell'operazione **non** dovrebbe costituire un **comportamento sanzionabile**.

SPESE di TRASFERTA dei DIPENDENTI: è accolta la posizione dell'Agenzia delle Entrate in ordine all'**esclusione** di tali operazioni, in quanto effettuate da soggetti «black list» a beneficio di lavoratori subordinati dell'impresa residente, purché quest'ultima **classifichi** i corrispondenti costi tra quelli del **personale**, secondo i corretti principi contabili.

Sul punto, la Circolare Assonime 5/2011 propende, tuttavia, per l'**obbligo** di **comunicazione** nel caso in cui la **fattura** delle spese sia **intestata direttamente** al **datore** di lavoro, **oggetto passivo Iva in Italia**.

CODICE IDENTIFICATIVO dell'OPERATORE «BLACK LIST»: l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto, nella C.M. 2/E/2011, la validità dell'indicazione nella comunicazione – in luogo del **codice fiscale mancante** – del **numero di iscrizione alla Camera di Commercio** del cliente o fornitore, purché renda immediata ed univoca l'identificazione dell'operatore economico localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata.

L'**eventuale impossibilità**, riscontrata dal soggetto passivo Iva residente, di ottenere tale informazione deve essere valutata in merito all'**applicabilità** dell'**esimente** dell'**errore scusabile**, dagli organi accertatori.

Sul punto, l'Assonime è dell'avviso che, in virtù dell'assenza di specifici chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, è opportuno che il contribuente disponga di **adeguata documentazione**, idonea a dimostrare di aver richiesto alla controparte il proprio numero iden-

tificativo fiscale, al fine di evitare, in occasione di controlli, l'applicazione delle sanzioni.

RAVVEDIMENTO OPEROSO: l'Assonime ha rilevato il diverso orientamento dell'Agenzia delle Entrate, in ordine al **termine** entro il quale il contribuente può avvalersi del rimedio di cui all'art. 13, co. 1, lett. b), D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 [CFF 9476].

L'Amministrazione finanziaria sostiene, infatti, che il **ravvedimento** operoso debba essere **perfezionato entro un anno** dall'omissione o dall'errore, in quanto non è ravvisabile alcun collegamento tra la presentazione della comunicazione «black list» e quella della dichiarazione annuale.

Al contrario, l'Associazione – richiamando l'applicazione della prima parte della disposizione, in virtù della natura periodica dell'Iva – aveva formulato, nelle Circolari 32 e 35/2010, la tesi della **regolarizzazione** entro il **termine** per la **presentazione** della **dichiarazione annuale** dell'anno nel corso della quale è stata commessa la violazione.

OMISSIONI INSANABILI: l'emanazione della C.M. 2/E/2011 in prossimità della scadenza del 31.1.2011 – termine ultimo per la **presentazione** delle **comunicazioni integrative** relative al **primo periodo** di applicazione della nuova disciplina (trimestre luglio-settembre 2010, ovvero i mesi da luglio a novembre 2010, a seconda della periodicità adottata), dirette ad **evitare** l'**applicazione** delle **sanzioni** alle **violazioni** commesse nelle **comunicazioni originarie**, con espressa esclusione del caso di omissione – potrebbe non aver consentito ai soggetti interessati di attenersi, in tempo utile, alle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate.

L'Assonime auspica, pertanto, che di tale circostanza venga tenuto debitamente conto, in sede di eventuali controlli, anche in virtù delle **obiettive condizioni** di **incertezza**, tuttora, pendenti rispetto ad alcuni dati da segnalare nella comunicazione «black list».