



Le comunicazioni “*black list*” negli scambi con San Marino

di Luca Beccari, Fabrizio Cremoni e Salvatore Mattia^(*)

Negli scambi con San Marino dovrebbero essere comunicate sia le importazioni che le esportazioni. Dovrebbero essere escluse dall'obbligo di monitoraggio le importazioni, non espressamente prese in considerazione a differenza delle esportazioni. Quand'anche potesse essere accolta la tesi per cui le importazioni non devono essere segnalate, appare non possibile escludere dagli obblighi di comunicazione gli acquisti da San Marino; essi, infatti, non paiono assimilabili alle importazioni, e anche il quadro VF della dichiarazione Iva (rigo VF23) considera separatamente le due fattispecie.

L'obbligo di comunicazione sussiste anche nel caso in cui l'esportazione dei beni sia preceduta dalla custodia degli stessi presso un “deposito Iva” e l'importazione dei beni sia seguita dall'introduzione degli stessi in un “deposito Iva”.

1. Premessa

L'art. 1, comma 1, del D.L. italiano 25 marzo 2010, n. 40 ha introdotto un obbligo di comunicazione di dati all'Agenzia delle Entrate, relativo alle **operazioni** che intercorrono tra operatori italiani ed operatori economici **localizzati in paradisi fiscali**.

^(*) Il presente articolo è parte di un lavoro più ampio in corso di pubblicazione, dal titolo “*San Marino. Fiscalità degli Accordi internazionali*”.

La norma in parola obbliga i soggetti Iva residenti in Italia a comunicare, in via telematica, i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi (attive e passive), registrate o soggette all'obbligo di registrazione, nei confronti di “operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in paesi cosiddetti *black list*” di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.

In attuazione del citato decreto legge, il D.M. 30 marzo 2010 ha definito le modalità e i termini per le suddette comunicazioni, prevedendone l'obbligo per le operazioni effettuate dal **1° luglio 2010** e adottando una periodicità mensile o trimestrale a seconda del volume degli scambi, sulla falsariga delle disposizioni che regolano la periodicità dei modelli Intrastat.

Secondo l'art. 1 del D.L. n. 40/2010, le comunicazioni devono essere effettuate da parte dei “soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto”. Analoga previsione è contenuta nell'art. 1 del D.M. 30 marzo 2010.

Si tratta di una formulazione generica che sembra autorizzare a ritenere l'obbligo esteso a tutti i soggetti che, agendo nell'esercizio di imprese, arti e professioni, sono tenuti ad assumere una posizione Iva in Italia.

Ad avviso della circ. Agenzia delle Entrate 21 ottobre 2010, n. 53 (par. 1)¹, si considerano soggetti passivi Iva ai fini dell'adempimento in esame i soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972.

Di seguito si fornisce l'analisi delle comunicazioni alla trasmissione delle quali sono obbligati

¹ In banca dati “*fisconline*”.

i soggetti passivi Iva italiani che intrattengano rapporti economici con **operatori sammarinesi**.

2. Nozione di “soggetto passivo” in ambito comunitario

Ai fini della disposizione in esame, ci si dovrebbe rifare alla nozione di **soggetto passivo** prevista dall'art. 9 della Direttiva n. 2006/112/CE, ai sensi del 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”.

Non dovrebbe, invece, rilevare la nozione di “soggetto passivo” contenuta nell'art. 43 della Direttiva (e riproposta, nella sostanza, dall'art. 7-ter comma 2 del D.P.R. n. 633/1972) ai fini della territorialità dell'imposta, secondo cui:

- per le persone giuridiche, la soggettività passiva prescinde dalla riconducibilità dell'operazione alla sfera istituzionale piuttosto che a quella commerciale del committente (è, in altri termini, sufficiente essere titolari di partita Iva affinché si assuma la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'individuazione del luogo impositivo);
- per le persone fisiche, invece, la soggettività passiva del committente non è sufficiente ai fini dell'attrazione territoriale del servizio, essendo necessario che il medesimo sia “destinato” all'attività svolta (d'impresa o di arte o professione).

Se si accetta tale impostazione, gli enti non commerciali privi di partita Iva che acquisiscono servizi potenzialmente oggetto di monitoraggio, ma relativi alle proprie attività istituzionali, non sono tenuti ad effettuare le comunicazioni.

3. Rapporto con altri obblighi di monitoraggio

Come verrà richiamato nel prosieguo, le comunicazioni previste dall'art. 1 del D.L. n. 40/2010 possono, in parte, “sovrapporsi” agli obblighi di indicazione separata dei **costi derivanti da transazioni con operatori localizzati in Stati a fiscalità privilegiata** di cui all'art. 110, comma 10, del Tuir.

Sul punto, occorre precisare che:

- mentre le comunicazioni ex D.L. n. 40/2010 riguardano sia le operazioni attive che quelle

passive, l'indicazione separata dei costi riguarda solo le operazioni passive;

- le comunicazioni ex D.L. n. 40/2010 devono essere effettuate da tutti i soggetti passivi Iva (quindi, professionisti compresi), mentre l'indicazione separata dei costi riguarda i soggetti imprenditori.

Va peraltro evidenziato che l'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino ha l'obbligo (dal 1993) di inviare all'Agenzia delle Entrate italiana il *listing* mensile riepilogativo dell'interscambio con operatori sammarinesi, con il dettaglio delle singole fatture relative ai beni e ai servizi connessi.

Pertanto, la disposizione in commento sulle comunicazioni “*black list*” integra la comunicazione già vigente per la sola parte riferita alle **prestazioni di servizio**, il cui monitoraggio non è compreso nella procedura di interscambio.

4. Individuazione dei “paradisi fiscali” (nuova “*black list*”)

L'aspetto più problematico posto dalla norma riguarda l'individuazione dei “Paesi cosiddetti *black list*”: l'obbligo di comunicazione dei dati sorge, infatti, se la controparte del soggetto Iva italiano ha sede, residenza o domicilio in questi Stati.

Secondo l'art. 1, comma 1, del D.L. n. 40/2010, i Paesi c.d. “*black list*” sono quelli indicati nel D.M. 4 maggio 1999 (attuativo dell'art. 2, comma 2-*bis* del Tuir) e nel D.M. 21 novembre 2001 (attuativo della disciplina CFC).

L'art. 1, comma 2, del D.L. n. 40/2010 consentiva al Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto:

- di escludere dall'obbligo in parola alcuni Stati appartenenti alle liste indicate nei suddetti D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, ovvero alcuni settori di attività svolte negli stessi Stati;
- di estendere l'adempimento anche a Stati non contemplati dalle suddette liste.

Tali previsioni non sono però state recepite nel D.M. 30 marzo 2010, recante le disposizioni di attuazione della disciplina in commento.

Il D.M. 27 luglio 2010, apportando alcune modifiche ai suddetti D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, ha escluso Cipro, Malta e la Corea del Sud dalle liste dei Paesi considerati a fiscalità privilegiata.

Conseguentemente, il D.M. 5 agosto 2010 (art. 1

e 4, comma 1) ha escluso dall'obbligo di comunicazione le operazioni effettuate:

- con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio a Cipro, a Malta e nella Corea del Sud;
- dal 1° luglio 2010 al 4 agosto 2010.

Per le operazioni con tali Stati, pertanto, non vi è più alcun obbligo di comunicazione, con effetto retroattivo dalla data di decorrenza della disciplina in esame.

La circ. Agenzia delle Entrate del 21 ottobre

2010, n. 53 (par. 1) ha chiarito che, per la sussistenza dell'obbligo di comunicazione in esame:

- è sufficiente la menzione di uno Stato o territorio in una sola delle suddette due liste di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001 (come nel caso della Repubblica di San Marino, indicata solo nella “*black list*” di cui al D.M. 4 maggio 1999 rilevante per le persone fisiche);
- indipendentemente dalle limitazioni soggettive e oggettive previste a seconda della natura giuridica e dell'attività svolta dall'operatore economico estero.

Tavola 1 – Paesi ricompresi nelle due liste

D.M. 4 maggio 1999	D.M. 21 novembre 2001
Alderney (Isole del Canale)	Alderney (Isole del Canale)
Andorra	Andorra
-	Angola (sole società petrolifere esenti dall' <i>Oil Income Tax</i> , società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia e investimenti previsti dal <i>Foreign Investment Code</i>)
Anguilla	Anguilla
Antigua	Antigua (sole International business companies non operanti in Antigua e società che effettuano produzioni autorizzate)
Antille olandesi	Antille olandesi
Aruba	Aruba
Bahamas	Bahamas
Bahrein	Bahrein (escluse le società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero)
Barbados	Barbados
Barbuda	Barbuda
Belize	Belize
Bermuda	Bermuda
Brunei	Brunei
Costarica	Costarica (sole società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché società di alta tecnologia)
Dominica	Dominica (sole <i>international companies</i> esercenti l'attività all'estero)
Emirati Arabi Uniti	Emirati Arabi Uniti (escluse le società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta)
Ecuador	Ecuador (sole società operanti nelle <i>Free Trade Zones</i> che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi)
Filippine	Filippine
Gibilterra	Gibilterra
-	Giamaica (sole società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici dell' <i>Export Industry Encouragement Act</i> e società localizzate nei territori individuati dal <i>Jamaica Export Free Zone Act</i>)
Gibuti	Gibuti
Grenada	Grenada
-	Guatemala
Guernsey (Isole del Canale)	Guernsey (Isole del Canale)
-	Herm (Isole del Canale)
Hong Kong	Hong Kong
Isola di Man	Isola di Man
Isole Cayman	Isole Cayman
Isole Cook	Isole Cook
Isole Marshall	Isole Marshall
Isole Turks e Caicos	Isole Turks e Caicos
Isole Vergini britanniche	Isole Vergini britanniche
-	Isole Vergini statunitensi

D.M. 4 maggio 1999	D.M. 21 novembre 2001
Jersey (Isole del Canale)	Jersey (Isole del Canale)
-	Kenia (sole società insediate nelle <i>Export Processing Zones</i>)
-	Kiribati
Libano	Libano
Liberia	Liberia
Liechtenstein	Liechtenstein
-	Lussemburgo (sole <i>holding</i> di cui alla L. 31 luglio 1929)
Macao	Macao
Malaysia	Malaysia
Maldive	Maldive
Mauritius	Mauritius (sole società «certificate» che si occupano di servizi all' <i>export</i> , espansione industriale, gestione turistica, ecc. soggette a imposta in misura ridotta, <i>Off-shore Companies</i> e <i>International Companies</i>)
Monaco	Monaco (escluse le società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato)
Montserrat	Montserrat
Nauru	Nauru
Niue	Niue
-	Nuova Caledonia
Oman	Oman
Panama	Panama (sole società i cui proventi affluiscono da fonti estere, società situate nella <i>Colon Free Zone</i> e società operanti nelle <i>Export Processing Zones</i>)
Polinesia francese	Polinesia francese
-	Portorico (sole società esercenti attività bancarie e società previste dal <i>Puerto Rico Tax Incentives Act</i> del 1988 o dal <i>Puerto Rico Tourist Development Act</i> del 1993)
Saint Kitts e Nevis	Saint Kitts e Nevis
Saint Lucia	Saint Lucia
Saint Vincent e Grenadine	Saint Vincent e Grenadine
-	Salomone
Samoa	Samoa
San Marino	-
-	Sant'Elena
Sark (Isole del Canale)	Sark (Isole del Canale)
Seychelles	Seychelles
Singapore	Singapore
Svizzera	Svizzera (sole società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società <i>holding</i> , ausiliarie e di domicilio)
Taiwan	-
Tonga	Tonga
Tuvalu	Tuvalu
Uruguay	Uruguay (sole società esercenti attività bancarie e <i>holding</i> che esercitano esclusivamente attività <i>off-shore</i>)
Vanuatu	Vanuatu

5. Natura giuridica della controparte estera

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 40/2010 e dell'art. 1, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010, l'obbligo di comunicazione dei dati riguarda le operazioni effettuate nei confronti di **“operatori economici”** aventi sede, residenza o domicilio in Stati o territori a fiscalità privilegiata. Per quanto riguarda l'individuazione degli **“operatori economici”** esteri, la circ. Agenzia delle Entrate del 21 ottobre 2010, n. 53 (par. 1) ha chiarito che può essere definito tale **“chiunque**

esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività”².

² Ai sensi dell'art. 9 della Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, relativa al sistema comunitario dell'Iva. Al riguardo, deve ritenersi che il richiamo effettuato alla suddetta Direttiva si riferisca solo all'aspetto **“sostanziale”** dello svolgimento di un'attività imprenditoriale, professionale o artistica, a prescindere dalla sussistenza di una posizione Iva all'estero, dove potrebbe non essere prevista tale imposta o un'imposta simile sulla cifra d'affari.

Tale *status* può essere desunto:

- dalla **certificazione** o dal **numero identificativo** rilasciato dall’Autorità fiscale dello Stato estero, attestanti lo svolgimento di un’attività economica (imprenditoriale, professionale o artistica);
- oppure da una semplice **dichiarazione della controparte** stessa, che attesta lo svolgimento di un’attività economica.

Ne consegue che sono oggetto di comunicazione le transazioni con imprese, professionisti, enti commerciali e, in genere, tutti gli operatori che agiscono nello Stato o territorio estero nell’esercizio di imprese, arti e professioni, anche se privi di partita Iva.

6. Operazioni da comunicare

L’art. 1, comma 1, del D.L. n. 40/2010 e l’art. 1, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010 individuano, quali operazioni oggetto di comunicazione all’Agenzia delle Entrate, se effettuate con operatori economici localizzati nei suddetti Stati o territori:

- le **cessioni di beni**;
- le **prestazioni di servizi rese**;
- gli **acquisti di beni**;
- le **prestazioni di servizi ricevute**.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 21 ottobre 2010, n. 53 (par. 2), l’adempimento in esame ha ad oggetto tutte le operazioni effettuate con operatori economici localizzati in “paradisi fiscali”, siano esse:

- soggette ad Iva (imponibili, non imponibili o esenti);
- ovvero non soggette ad Iva.

Ai fini della configurabilità dell’obbligo in esame, tali operazioni, di regola:

- devono essere registrate o soggette a registrazione, ai sensi della disciplina Iva (art. 4, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010);
- devono essere effettuate a partire dal 1° luglio 2010 (art. 5 del D.M. 30 marzo 2010); nessun obbligo di comunicazione sussiste quindi per le operazioni effettuate prima di tale data.

La registrazione delle operazioni attive segue, in linea generale, all’obbligo di fatturazione delle stesse. L’art. 21, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 impone di emettere fattura, oltre che per le operazioni imponibili, anche per le seguenti ope-

razioni³:

- cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (non soggette a Iva ai sensi dell’art. 7-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972);
- prestazioni di servizi “generiche” rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell’UE (non soggette all’imposta ai sensi dell’art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972);
- operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-*bis*, 9 e 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972;
- operazioni esenti di cui all’art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 (ad eccezione delle operazioni relative all’esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità, dei concorsi pronostici e delle altre operazioni di cui al n. 6);
- operazioni soggette al regime del margine;
- operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo di cui all’art. 74 del D.P.R. n. 633/1972.

7. Importazioni ed esportazioni

La circ. Agenzia delle Entrate del 21 ottobre 2010, n. 53 (par. 2) ha stabilito che devono essere comunicate sia le **importazioni** che le **esportazioni**.

Le istruzioni al modello di comunicazione, infatti, sembravano escludere dall’obbligo di monitoraggio le importazioni, non espressamente prese in considerazione a differenza delle esportazioni. Quand’anche potesse essere accolta la tesi per cui le importazioni non devono essere segnalate, appare non possibile escludere dagli obblighi di comunicazione gli acquisti da San Marino; essi, infatti, non paiono assimilabili alle importazioni, e anche il quadro VF della dichiarazione Iva (rigo VF23) considera separatamente le due fattispecie.

Inoltre, nella suddetta circolare viene precisato che l’obbligo di comunicazione sussiste anche nel caso in cui:

- l’esportazione dei beni sia preceduta dalla custodia degli stessi presso un “deposito Iva”;
- l’importazione dei beni sia seguita dall’introduzione degli stessi in un “deposito Iva”⁴.

³ In questi casi la fattura, in luogo dell’indicazione dell’ammontare dell’imposta, reca l’annotazione che si tratta di operazione non imponibile, esente ovvero non soggetta, con l’indicazione della norma che autorizza il mancato addebito dell’imposta.

Rientrano tra le operazioni da comunicare all'Agenzia delle Entrate le **cessioni intracomunitarie** di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993 convertito nella L. n. 427/1993, limitatamente alle operazioni con gli Stati comunitari contemplati dal D.M. 4 maggio 1999 e dal D.M. 21 novembre 2001.

Vista l'esclusione di Cipro e Malta dalla lista dei "paradisi fiscali", le uniche cessioni intracomunitarie da indicare negli elenchi sono quelle effettuate nei confronti di clienti "non privati" localizzati:

- in Lussemburgo;
- nel Principato di Monaco (in quanto, ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, fa parte del territorio Iva francese);
- nell'Isola di Man (in quanto, ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, fa parte del territorio Iva britannico).

Rientrano tra le operazioni da comunicare all'Agenzia delle Entrate anche gli **acquisti intracomunitari** di cui all'art. 38 del D.L. n. 331/1993, convertito nella L. n. 427/1993, sempre limitatamente agli Stati comunitari considerati "paradisi fiscali", quindi gli acquisti da fornitori localizzati:

- in Lussemburgo;
- nel Principato di Monaco;
- nell'Isola di Man.

In relazione alle operazioni non soggette ad Iva, tuttavia, la circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2) ritiene che l'adempimento interessi le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo.

Ai sensi dell'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010, sono oggetto di comunicazione anche le **prestazioni di servizi** che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano agli effetti dell'Iva e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei suddetti "paradisi fiscali".

Infatti, poiché il D.M. 30 marzo 2010 prevede che oggetto di comunicazione siano solo le operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini Iva, ciò avrebbe comportato l'esclusione dall'obbligo di comunicazione delle prestazioni di servizi che non devono essere fatturate e registrate⁵.

⁴ Ai sensi dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 convertito nella L. n. 427/1993.

⁵ La disposizione in esame è stata emanata in attuazione dell'art. 1 comma 2 del D.L. n. 40/2010, che consente al

Non sono, invece, previsti obblighi di comunicazione per le **cessioni di beni "extraterritoriali"** di cui all'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, stante l'esplicito riferimento dell'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010 alle sole prestazioni di servizi⁶.

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2.1), si tratta delle seguenti operazioni:

- 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-*quinqües* e 7-*sexies* del D.P.R. n. 633/1972, non assumono rilevanza in Italia;
- prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un "paradiso fiscale", prive del requisito della territorialità⁷.

Tali operazioni devono essere oggetto di comunicazione a prescindere dalla circostanza che per esse non sorgano obblighi di registrazione ai fini dell'Iva.

Ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.M. 5 agosto 2010, le estensioni in esame, avendo carattere innovativo, si applicano alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 5) ha chiarito che l'obbligo di comunicazione si applica a decorrere dalle operazioni:

- registrate nei registri Iva dal 1° settembre 2010;

Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, di estendere l'adempimento in esame in relazione a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti. Come osservato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2.1), ancorché tali operazioni non siano soggette ad Iva per carenza del requisito territoriale, le stesse assumono particolare rilievo nella prevenzione e nel contrasto delle frodi Iva negli scambi con l'estero.

⁶ Dovrebbero, tuttavia, rientrare nell'obbligo di comunicazione le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette a Iva ai sensi dell'art. 7-*bis* comma 1 del D.P.R. n. 633/1972 ma soggette a fatturazione (cfr. circ. Assonime del 21 ottobre 2010, n. 32, par. 2.2).

⁷ Come rilevato dalla circ. ABI del 17 settembre 2010, n. 21 (par. 2), la formulazione della norma consente di escludere dagli elenchi le operazioni al di fuori del campo di applicazione dell'Iva per motivi diversi dall'assenza del requisito territoriale (potrebbe essere il caso delle somme pagate a titolo di risarcimento o, più in generale, delle operazioni che non possono qualificarsi come cessioni di beni o come prestazioni di servizi, in quanto carenti del requisito oggettivo, menzionate negli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972).

- ovvero annotate nelle scritture contabili obbligatorie dal 1° settembre 2010, se tale annotazione è precedente o alternativa alla registrazione nei registri Iva.

8. Esclusioni dall'obbligo in relazione a specifici settori di attività

Per effetto dell'art. 2 del D.M. 5 agosto 2010, sono state escluse dall'obbligo di comunicazione le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini Iva, sempre che il contribuente si avvalga della dispensa degli adempimenti di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 (tipicamente le operazioni effettuate da **banche, società finanziarie e imprese di assicurazione**)⁸.

L'art. 2 del D.M. 5 agosto 2010 stabilisce espressamente che resta però fermo l'obbligo di comunicazione per le eventuali operazioni imponibili effettuate nell'ambito di dette attività.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2.2) ha precisato che l'obbligo di comunicazione sussiste per le sole operazioni imponibili attive; sono, quindi, escluse le operazioni imponibili passive, in relazione alle quali, in caso di opzione per la dispensa dagli adempimenti, è peraltro precluso il diritto alla detrazione dell'Iva.

Ai sensi dell'art. 4 comma 1 del D.M. 5 agosto 2010, le suddette esclusioni si applicano alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010, quindi con effetto retroattivo dalla data di decorrenza della disciplina in esame.

9. Operazioni con rappresentanti fiscali e stabili organizzazioni

La circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2.1) ritiene inoltre 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 o domicilio in un "paradiso fiscale", qualora il rappresentante sia nominato in un Paese non considerato tale;

⁸ Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2.2), la disposizione in esame è stata emanata in attuazione dell'art. 1, comma 2, del D.L. n. 40/2010, che consente al Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, di specificare l'ambito soggettivo e oggettivo dell'obbligo di comunicazione in relazione a specifici settori di attività ovvero a particolari tipologie di soggetti.

- 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 "paradiso fiscale", qualora la stabile organizzazione sia situata in un Paese non considerato tale.

Il predetto obbligo sussiste anche se il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione dell'operatore economico localizzato nel "paradiso fiscale" si trovi nel **territorio italiano**⁹.

10. Oggetto, modalità e termini delle comunicazioni

Le comunicazioni hanno ad oggetto le operazioni effettuate (si ritiene, nell'accezione prevista dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) dal **1° luglio 2010** (art. 5 del D.M. 30 marzo 2010).

Le comunicazioni sono inoltrate all'Agenzia delle Entrate, in modalità esclusivamente telematiche, su un apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2010 (art. 1, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010).

Esse sono inoltrate con periodicità:

- **trimestrale**, se i soggetti hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare trimestrale non superiore a € 50.000,00;
- **mensile**, negli altri casi.

Valgono, poi, le disposizioni già previste per l'invio dei modelli Intrastat, per cui:

- i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione su base trimestrale, salvo che essi non superino il limite di € 50.000,00 in uno di questi trimestri;
- è sempre possibile presentare il modello su base mensile in via volontaria, anche per bassi volumi di operazioni con l'estero;

⁹ Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 53/E del 2010 (par. 2.1), l'estensione dell'obbligo di comunicazione alle operazioni intercorse con il rappresentante fiscale nominato in un Paese non "paradiso fiscale", ovvero con una stabile organizzazione insediata in un Paese non "paradiso fiscale", è giustificata dalla finalità di contrasto alla frode ed all'evasione fiscale in materia di imposizione indiretta, perseguita dalla particolare disciplina in commento. La suddetta circolare precisa che restano peraltro fermi, ad ogni altro effetto, i principi generali di applicazione dell'Iva in relazione ai rappresentanti fiscali e alle stabili organizzazioni.

- nel caso di superamento del predetto limite nel corso di un trimestre, si passa alla periodicità mensile a decorrere dal mese successivo a quello in cui la soglia è superata.

L'art. 2, comma 8, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (c.d. "Decreto Semplificazioni fiscali") ha modificato le disposizioni riguardanti gli obblighi di comunicazione delle operazioni con i paradisi fiscali (art. 1 del D.L. n. 40/2010), prevedendone l'obbligo per le sole operazioni (attive e passive) di importo superiore a € 500,00.

Tale limite si applica sia alle cessioni di beni, sia alle prestazioni di servizi.

11. Contenuto delle comunicazioni

L'art. 4 del D.M. 30 marzo 2010 delinea il contenuto delle comunicazioni, nelle quali devono essere indicati:

- 1) codice fiscale e partita Iva del soggetto che invia la comunicazione;
- 2) **codice fiscale estero** della controparte o, "in mancanza, altro codice identificativo";
- 3) **dati "anagrafici"** della controparte:
 - a. se persona fisica, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato estero;
 - b. se persona giuridica, denominazione o ragione sociale, sede legale o – in mancanza – sede amministrativa nello Stato estero;
- 4) **periodo di riferimento** della comunicazione;
- 5) per ciascuna controparte, **importo complessivo delle operazioni attive e passive**, al netto delle note di variazione, distinto a seconda del regime Iva applicato:
 - a. operazioni imponibili;
 - b. operazioni non imponibili;
 - c. operazioni esenti;

d. operazioni non soggette;

- 6) per ciascuna controparte, relativamente alle operazioni imponibili, l'**importo complessivo dell'Iva**;

- 7) per ciascuna controparte, per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

12. Regime sanzionatorio

L'inadempimento agli obblighi di monitoraggio delle operazioni "a rischio frode" determina conseguenze sanzionatorie.

Secondo l'art. 1, comma 3, del D.L. n. 40/2010, infatti, per ciascuna comunicazione omessa, o inviata con dati incompleti o non veritieri, viene applicata la sanzione prevista dall'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 per l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria (da € 258 a € 2.065), elevata al doppio.

La sanzione prevista per ciascuna violazione va, quindi, da un minimo di € 516 a un massimo di € 4.131.

Non è stata, invece, contemplata dalla legge la casistica della trasmissione tardiva della comunicazione.

La legge non pone preclusioni a misure di definizione delle sanzioni, che appaiono pertanto praticabili nel caso in cui queste vengano irrogate al contribuente.

Le sanzioni, in particolare, possono essere definite mediante acquiescenza o definizione agevolata (artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997); nel caso di irrogazione della sanzione minima per l'omessa indicazione di una transazione oggetto di monitoraggio ai sensi delle disposizioni, quindi, sarebbe sufficiente il versamento di € 129 (un quarto di 516).