

FOCUS

LE OPERAZIONI CON I PAESI BLACK LIST

Il nuovo adempimento: cenni generali

L'articolo 1 del DL 40/2010, convertito dalla Legge 22 maggio 2010 n. 73, ha imposto un nuovo obbligo ai soggetti IVA residenti: comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, sia effettuate che ricevute, poste in essere con operatori economici localizzati in Paesi che, avendo un regime di fiscalità privilegiata, sono stati inclusi nelle cosiddette "Black List" individuate dal Dm 4 maggio 1999 e dal Dm 21 novembre 2001.

Le due liste, sebbene distinte l'una dall'altra, sono complementari tra loro e devono essere verificate entrambe per stabilire se un Paese rientra o no tra quelli considerati a fiscalità privilegiata.

Scopo del nuovo obbligo, è il contrasto dell'evasione fiscale operata nella forma dei cosiddetti *caroselli* e *cartiere*. L'attuazione della norma è avvenuta mediante il DM 30 marzo 2010, pubblicato nella G.U. 88 del 16 aprile 2010, il quale stabilisce, con l'art. 5, che il nuovo obbligo decorra per le operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2010.

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato, con provvedimento del 28 maggio 2010, il modello di comunicazione e le relative istruzioni.

Il doppio elenco dei Paesi Black List

Come già detto, le liste relativi ai Paesi cosiddetti "Black List" sono due, diverse e distinte. I due provvedimenti al tempo stesso contengono alcune sovrapposizioni e si differenziano per alcune caratteristiche: la prima lista, del 1999, individua una serie di Stati senza fare distinzioni tra settori di attività o regole fiscali privilegiate; la seconda, invece, individua regimi agevolati che, in alcuni stati, non sono generalizzati, ma riguardano specifici settori o, al contrario, individuano delle eccezioni considerate a regime ordinario.

Un aspetto interpretativo non chiaro riguarda alcuni Paesi (Lussemburgo, Corea del Sud, Kenia ecc...) che risultano inseriti solo nell'elenco del 2001: il DL 40/2010, non richiama i regimi fiscali ritenuti agevolati ma, genericamente, gli Stati in esse compresi. Letteralmente, dunque, si è indotti a ritenere che se un cliente o un fornitore ha domicilio o sede, ad esempio, in Lussemburgo vada sempre comunicato, anche se la black list in realtà individua solo le società holding di cui alla locale legge del 31 luglio 1929.

Non è chiaro, quindi, se queste peculiarità valgano e in che misura.

Chi deve presentare la comunicazione

La norma impone il nuovo obbligo ai soggetti passivi Iva, esercenti imprese o arti e professioni. Va chiarito che gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 7-ter, comma 2, lettere b) e c) del Dpr 633/1972, a differenza delle disposizioni ai fini Intrastat, devono presentare la comunicazione solo relativamente alle operazioni effettuate in ambito commerciale.

Sono oggetto di comunicazione le operazioni effettuate nei confronti di operatori economici (imprese ed esercenti arti e professioni), mentre non rilevano quelle in cui la controparte ha veste di privato o di ente non esercente attività economico-commerciale.

Le operazioni da segnalare

Il modello di comunicazione approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, evidenzia che le operazioni soggette ad obbligo di comunicazione sono quelle:

Imponibili;
Non imponibili o esenti;
Non soggette ad Iva.

È necessario sottolineare che non devono essere dichiarati i dati relativi ad operazioni che la normativa non considera né cessioni di beni, né prestazioni di servizi rilevanti ai fini della disciplina Iva.

A causa della scarsa chiarezza della norma e della mancanza, al momento, di ulteriori chiarimenti interpretativi da parte dell'Agenzia delle Entrate, sono sorti alcuni dubbi sull'obbligo di segnalazione o meno di alcune tipologie di operazioni, cosa che, probabilmente, avrà l'effetto di far posticipare le scadenze del primo invio.

Un primo dubbio riguarda la necessità o meno di indicazione dei dati relativi alle importazioni, operazioni che, ai fini Iva, sono disciplinate in modo del tutto autonomo dalle cessioni, avvengono sotto stretta vigilanza doganale (e che dunque non dovrebbero rientrare in nessuna delle categorie) e per le quali il rischio frodi carosello è sicuramente poco rilevante. Se, però, la comunicazione di tali operazioni avesse uno scopo più ampio, ad esempio quello di monitorare le operazioni anche ai fini delle imposte dirette, si deve concludere che anche le importazioni vanno senza dubbio segnalate in quanto operazioni la cui conoscenza da parte dell'Amministrazione diventa fondamentale.

Un secondo dubbio riguarda il fatto che la norma prescrive l'obbligo di segnalare le operazioni *registrate o soggette a registrazione*.

È il caso delle operazioni attive e passive "non soggette ad Iva": la locuzione riguarda quella contenuta nell'art. 21, comma 6 Dpr 633/1972, norma che sottopone all'obbligo di fatturazione (e di registrazione) anche alcune operazioni escluse da Iva in quanto territorialmente non rilevanti. Tali operazioni devono ovviamente essere segnalate, ma non è altrettanto chiaro il trattamento delle operazioni "non soggette" rese a contribuenti di stati extra Ue, per le quali non vi è obbligo di registrazione Iva. Ciò appare palesemente assurdo, in quanto i Paesi extra Ue sono la maggior parte di quelli inclusi nelle liste. Tuttavia, anche in questo caso, sembrerebbe necessario un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Per i Paesi comunitari ancora previsti dalla black list (Cipro, Malta, Lussemburgo ecc.) l'elenco finirà per duplicare comunicazioni già previste ai fini Intrastat, sia per i beni che per i servizi.

Il momento di segnalazione dell'operazione

L'art. 4, comma 2 del DM 30 marzo 2010, dispone che nel modello di comunicazione vengano incluse *le operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nel periodo di riferimento*.

Si osserva, quindi, che il momento in cui si devono dichiarare le operazioni è legato a quello in cui le operazioni sono registrate (o avrebbero dovuto esserlo). Non si fa invece alcun riferimento al momento di effettuazione dell'operazione.

La periodicità delle comunicazioni

L'articolo 2, comma 1 del DM 30 marzo 2010 ammette che l'elenco riepilogativo possa essere presentato con riferimento a periodi trimestrali 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.

A tali fini si devono prendere in considerazione i quattro trimestri che compongono l'anno solare. Nel caso di superamento della soglia di Euro 50.000 per una singola categoria di operazioni, scatta l'obbligo di presentazione mensile per l'intera comunicazione.

I termini di presentazione

La comunicazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

Nel caso in cui, quindi, non intervengano proroghe dei termini, la prima scadenza mensile è prevista per il 31 agosto 2010 (in riferimento alle operazioni di luglio), mentre quella trimestrale (periodo luglio-settembre) è prevista per il 2 novembre 2010.

Lo Studio precisa che alcuni punti del provvedimento in oggetto, come già ribadito più volte, devono ancora essere chiarite dall'Amministrazione Finanziaria sia dal punto di vista normativo che da un punto di vista pratico.

Decreto Ministero delle Finanze del 4 maggio 1999

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

Il decreto del 21 novembre 2001

Alderney (Isole del Canale);	Kiribati (ex Isole Gilbert);
Andorra;	Libano;
Anguilla;	Liberia;
Antille Olandesi;	Liechtenstein;
Aruba;	Macao;
Bahamas;	Maldives;
Barbados;	Malesia;
Barbuda;	Montserrat;
Belize;	Nauru;
Bermuda;	Niue;
Brunei;	Nuova Caledonia;
Cipro;	Oman;
Filippine;	Polinesia francese;
Gibilterra;	Saint Kitts e Nevis;
Gibuti (ex Afar e Issas);	Salomone;
Grenada;	Samoa;
Guatemala;	Saint Lucia;
Guernsey (Isole del Canale);	Saint Vincent e Grenadine;
Hong Kong;	Sant'Elena;
Isola di Man;	Sark (Isole del Canale);
Isole Cayman;	Seychelles;
Isole Cook;	Singapore;
Isole Marshall;	Tonga;
Isole Turks e Caicos;	Tuvalu (ex Isole Ellice);
Isole Vergini britanniche;	Vanuatu.
Isole Vergini statunitensi;	
Jersey (Isole del Canale);	

Altri stati a regime agevolato in vigore dal 14/01/2003 sono:

- 1) **Bahreïn**, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
- 2) **Emirati Arabi Uniti**, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta;
- 3) **Monaco**, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato.

Le disposizioni si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:

- 1) **Angola**, con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code;
- 2) **Antigua**, con riferimento alle international business companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975 e successive modifiche e integrazioni;
- 3) **Corea del Sud**, con riferimento alle società che godono delle agevolazioni previste dalla tax Incentives Limitation Law;
- 4) **Costarica**, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia;
- 5) **Dominica**, con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero;
- 6) **Ecuador**, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;
- 7) **Giamaica**, con riferimento alle società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act e alle società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act;
- 8) **Kenia**, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;
- 9) **Lussemburgo**, con riferimento alle società holding di cui alla locale legge del 31 luglio 1929;
- 10) **Malta**, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, quali quelle di cui al Malta Financial Services Centre Act, alle società di cui al Malta Merchant Shipping Act e alle società di cui al Malta Freeport Act;
- 11) **Mauritius**, con riferimento alle società "certificate" che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies.

Autore: [Dott. Luca Castoldi](#)

Fonti: Legge 22 maggio 2010 n. 73; DM 30 marzo 2010; DM 4 maggio 1999; DM 21 novembre 2001; M. Bernasconi, Le operazioni con i paesi Black List; Il sole 24 Ore – edizioni del 18 e 21 giugno 2010