



## **Informativa n. 37**

del 23 ottobre 2010

### **Comunicazione telematica delle operazioni con controparti localizzate in “paradisi fiscali” - Chia- rimenti dell’Agenzia delle Entrate**

#### **INDICE**

<b>1</b>	<b>Premessa</b> .....	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Soggetti tenuti all’obbligo di comunicazione</b> .....	<b>2</b>
2.1	<i>Enti non commerciali</i> .....	2
2.2	<i>Soggetti che adottano regimi fiscali semplificati</i> .....	2
<b>3</b>	<b>Individuazione dei “paradisi fiscali”</b> .....	<b>2</b>
<b>4</b>	<b>Individuazione degli “operatori economici” esteri</b> .....	<b>3</b>
<b>5</b>	<b>Individuazione delle operazioni da comunicare</b> .....	<b>3</b>
5.1	<i>Importazioni ed esportazioni</i> .....	4
5.2	<i>Operazioni non soggette ad IVA</i> .....	4
5.3	<i>Esclusioni dall’obbligo in relazione a specifici settori di attività</i> .....	4
5.4	<i>Prestazioni di servizi extraterritoriali</i> .....	4
5.5	<i>Operazioni con rappresentanti fiscali e stabili organizzazioni</i> .....	4
<b>6</b>	<b>Periodicità delle comunicazioni</b> .....	<b>5</b>
6.1	<i>Criteri di imputazione delle operazioni</i> .....	5
6.2	<i>Individuazione della periodicità mensile o trimestrale</i> .....	5
6.3	<i>Inizio attività</i> .....	5
6.4	<i>Superamento della soglia</i> .....	6
6.5	<i>Opzione per la presentazione mensile</i> .....	6
<b>7</b>	<b>Contenuto delle comunicazioni</b> .....	<b>6</b>
7.1	<i>Dati anagrafici della controparte</i> .....	6
7.2	<i>Dati relativi alle operazioni effettuate</i> .....	6
<b>8</b>	<b>Termini di presentazione delle comunicazioni</b> .....	<b>7</b>
<b>9</b>	<b>Regime sanzionatorio</b> .....	<b>7</b>
9.1	<i>Cumulo delle sanzioni</i> .....	7
9.2	<i>Ravvedimento operoso</i> .....	7

## 1 PREMESSA

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 - 3 del DL 25.3.2010 n. 40 convertito nella L. 22.5.2010 n. 73 e dei relativi provvedimenti attuativi, al fine di contrastare le frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere", i soggetti IVA italiani che intrattengono rapporti con controparti localizzate in "paradisi fiscali" sono tenuti a comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate:

- i dati relativi a tali operazioni, effettuate, di regola, a partire dall'1.7.2010;
- con cadenza mensile o trimestrale.

Con la circ. 21.10.2010 n. 53, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla disciplina in esame, che vengono di seguito riepilogati.

Lo Studio è a disposizione per ulteriori informazioni e per predisporre e trasmettere in via telematica le comunicazioni in esame, in vista della prossima scadenza del 2.11.2010 per l'invio delle prime comunicazioni.

## 2 SOGGETTI TENUTI ALL'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE

Sono tenuti a inviare le nuove comunicazioni tutti i soggetti passivi IVA, quindi:

- imprese;
- professionisti;
- soggetti non residenti (comunitari o extracomunitari):
  - con stabile organizzazione in Italia;
  - oppure identificati direttamente in Italia;
  - oppure con rappresentante fiscale in Italia.

### 2.1 ENTI NON COMMERCIALI

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, gli obblighi di comunicazione sussistono solo quando le operazioni sono riferite all'attività commerciale, e non a quella istituzionale, indipendentemente dalle regole previste in materia di determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi.

Pertanto, gli enti non commerciali non sono soggetti all'obbligo di comunicazione quando l'acquisto di prestazioni di servizi sia riferibile all'attività istituzionale dell'ente.

### 2.2 SOGGETTI CHE ADOTTANO REGIMI FISCALI SEMPLIFICATI

Sono esclusi dall'obbligo in esame, in quanto adottano regimi fiscali semplificati:

- i contribuenti "minimi", ai sensi dell'art. 1 co. 96 - 117 della L. 244/2007;
- i soggetti che hanno optato per il regime delle nuove iniziative produttive previsto dall'art. 13 della L. 388/2000 (c.d. "forfettini").

## 3 INDIVIDUAZIONE DEI "PARADISI FISCALI"

Devono essere comunicate le operazioni (attive e passive) effettuate con gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei c.d. "paradisi fiscali", intendendosi per tali gli Stati o territori ricompresi nelle "black list" contenute:

- nel DM 4.5.99, relativo alla presunzione di residenza in Italia delle persone fisiche che si siano trasferite in tali Stati;
- nel DM 21.11.2001, emanato ai fini dell'applicazione della disciplina sulle imprese controllate estere (CFC).

Al riguardo, è stato 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;
- indipendentemente dalle limitazioni soggettive e oggettive previste a seconda della natura giuridica e dell'attività svolta dall'operatore economico estero.

In pratica, gli Stati o territori rilevanti ai fini in esame sono quelli riepilogati nella seguente tabella.

<b>EUROPA</b>	<b>ASIA</b>	<b>AFRICA</b>
Svizzera	Libano	Liberia
Liechtenstein	Bahreïn	Gibuti
Lussemburgo	Emirati Arabi Uniti	Kenia
San Marino	Oman	Angola
Monaco	Maldive	Mauritius
Andorra	Hong Kong	Seychelles
Gibilterra	Macao	Sant'Elena
Isola di Man	Taiwan	
Jersey (Isole del Canale)	Malaysia	
Guernsey (Isole del Canale)	Brunei	
Alderney (Isole del Canale)	Singapore	
Herm (Isole del Canale)	Filippine	
Sark (Isole del Canale)		
<b>AMERICHE</b>		<b>OCEANIA</b>
Anguilla	Grenada	Isole Cook
Antigua	Montserrat	Isole Marshall
Antille Olandesi	Saint Kitts e Nevis	Kiribati
Aruba	Saint Lucia	Nauru
Bahamas	Saint Vincent e Grenadine	Niue
Barbados	Portorico	Nuova Caledonia
Barbuda	Giamaica	Polinesia francese
Bermuda	Guatemala	Salomone
Dominica	Belize	Samoa
Isole Cayman	Costarica	Tonga
Isole Turks e Caicos	Panama	Tuvalu
Isole Vergini britanniche	Ecuador	Vanuatu
Isole Vergini statunitensi	Uruguay	

#### **4 INDIVIDUAZIONE DEGLI “OPERATORI ECONOMICI” ESTERI**

Per quanto riguarda l'individuazione degli “operatori economici” esteri, viene 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”*.

Tale *status* può essere desunto:

- della 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.

#### **5 INDIVIDUAZIONE DELLE OPERAZIONI DA COMUNICARE**

Devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate, se effettuate con operatori 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 l'Agenzia delle Entrate, 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.

## 5.1 IMPORTAZIONI ED ESPORTAZIONI

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che devono essere comunicate anche le importazioni (oltre che le esportazioni).

Inoltre, 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".

## 5.2 OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IVA

In relazione alle operazioni non soggette ad IVA, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'adempimento interessi le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo.

## 5.3 ESCLUSIONI DALL'OBBLIGO IN RELAZIONE A SPECIFICI SETTORI DI ATTIVITÀ

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 DPR 633/72 (tipicamente le operazioni effettuate da banche, società finanziarie e assicurazioni).

### ***Operazioni imponibili***

Resta fermo l'obbligo di comunicazione per le eventuali operazioni imponibili effettuate nell'ambito di dette attività.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate 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 precluso il diritto alla detrazione dell'IVA.

## 5.4 PRESTAZIONI DI SERVIZI EXTRATERRITORIALI

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".

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-*quinqüies* e 7-*sexies* del DPR 633/72, 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 territorialità.

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

### ***Decorrenza***

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'obbligo di comunicazione si applica a decorrere dalle operazioni:

- registrate nei registri IVA **dall'1.9.2010**;
- ovvero annotate nelle scritture contabili obbligatorie dall'1.9.2010, se tale annotazione è precedente o alternativa alla registrazione nei registri IVA.

## 5.5 OPERAZIONI CON RAPPRESENTANTI FISCALI E STABILI ORGANIZZAZIONI

L'Agenzia delle Entrate 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;

- 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.

## 6 PERIODICITÀ DELLE COMUNICAZIONI

Le comunicazioni sono presentate con periodicità:

- **trimestrale**, se i soggetti obbligati hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni (cessioni di beni, acquisti di beni, servizi resi, servizi ricevuti), un volume trimestrale di operazioni per un controvalore non superiore a 50.000,00 euro;
- **mensile**, negli altri casi.

I trimestri di riferimento sono quelli “solari” (gennaio-marzo, aprile-giugno, luglio-settembre e ottobre-dicembre).

### 6.1 CRITERI DI IMPUTAZIONE DELLE OPERAZIONI

Per quanto riguarda il criterio con il quale imputare le operazioni al mese o al trimestre, l'Agenzia delle Entrate stabilisce che esso è rappresentato, in linea generale, dalla data di registrazione della fattura nei registri IVA.

Viene inoltre precisato che:

- qualora la registrazione dell'operazione nelle scritture contabili sia precedente, o alternativa, a quella nei registri IVA, l'operazione stessa deve essere inclusa nel mese o trimestre in cui viene annotata in contabilità generale;
- per le prestazioni di servizi rese, non soggette ad IVA per carenza del requisito di territorialità e per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, il momento rilevante è quello:
  - di annotazione dell'operazione nelle scritture contabili;
  - ovvero, in mancanza, del pagamento da parte del cliente estero;
- per gli acquisti da San Marino, rileva il momento di registrazione dell'autofattura o della fattura del fornitore sanmarinese integrata con l'IVA.

### 6.2 INDIVIDUAZIONE DELLA PERIODICITÀ MENSILE O TRIMESTRALE

In fase di prima applicazione, al fine di verificare il superamento della soglia di 50.000,00 euro e di individuare la periodicità (mensile o trimestrale) della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate impone di ricostruire il volume delle operazioni intercorse:

- per le cessioni di beni, dall'1.7.2009 al 30.6.2010;
- per le prestazioni di servizi, dall'1.1.2010 al 30.6.2010.

Ai fini della determinazione del limite di 50.000,00 euro, viene chiarito che le operazioni imponibili devono essere assunte al netto della relativa IVA.

### 6.3 INIZIO ATTIVITÀ

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, a condizione che nei trimestri già trascorsi abbiano realizzato, per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000,00 euro.

In pratica, i soggetti che iniziano l'attività sono considerati trimestrali, salvo il passaggio alla periodicità mensile in caso di superamento della prevista soglia.

A tali fini viene chiarito che l'inizio dell'attività coincide con l'attribuzione del numero di partita IVA al soggetto passivo.

#### **6.4 SUPERAMENTO DELLA SOGLIA**

Se, nel corso di un trimestre, si supera la suddetta soglia di 50.000,00 euro, le comunicazioni devono essere presentate con periodicità mensile, a partire dal mese successivo a quello di superamento della soglia.

Il superamento della soglia deve essere accertato distintamente con riguardo alle singole categorie di operazioni realizzate nei confronti di operatori economici stabiliti in “paradisi fiscali” o ricevute dai medesimi soggetti, vale a dire:

- cessioni di beni (comprese le esportazioni);
- prestazioni di servizi rese (anche a soggetti extracomunitari);
- acquisti di beni (comprese le importazioni);
- prestazioni di servizi ricevute (anche da soggetti extracomunitari).

Tuttavia, il superamento della soglia per una singola categoria di operazioni determina l’obbligo di presentazione mensile per l’intero elenco di operazioni, anche in relazione alle categorie per le quali non è stato superato il limite di 50.000,00 euro.

In caso di “splafoamento”, per i periodi mensili già trascorsi occorre presentare le relative comunicazioni, appositamente contrassegnate.

#### **6.5 OPZIONE PER LA PRESENTAZIONE MENSILE**

Il soggetto trimestrale può comunque decidere di presentare le comunicazioni con cadenza mensile.

Tale scelta è però vincolante per l’intero anno solare.

### **7 CONTENUTO DELLE COMUNICAZIONI**

Nel modello di comunicazione occorre indicare:

- i dati “anagrafici” della controparte localizzata nel “paradiso fiscale”;
- i dati delle operazioni intrattenute con ciascuno di tali soggetti.

#### **7.1 DATI ANAGRAFICI DELLA CONTROPARTE**

Nelle comunicazioni devono essere indicati, per ciascun cliente o fornitore estero:

- il codice fiscale estero o, in mancanza, altro codice identificativo;
- se persona fisica: cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato estero;
- se soggetto diverso da persona fisica: denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato estero.

Inoltre, il modello di comunicazione prevede l’indicazione non solo del codice fiscale estero, ma anche di un “codice IVA” estero (di fatto, la partita IVA se esistente).

#### **7.2 DATI RELATIVI ALLE OPERAZIONI EFFETTUATE**

Nelle comunicazioni occorre indicare, per ciascun cliente o fornitore:

- l’importo complessivo delle operazioni attive e passive, distinto a seconda del regime IVA applicato:
  - operazioni imponibili;
  - operazioni non imponibili;
  - operazioni esenti;
  - operazioni non soggette;
- relativamente alle operazioni imponibili, l’importo complessivo dell’IVA;
- le note di variazione emesse e ricevute, con l’indicazione della relativa imposta.

#### ***Applicazione del “reverse charge”***

Le operazioni passive per le quali l'IVA è assolta in Italia con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*) sono inserite solo tra gli acquisti e non anche tra le vendite (indipendentemente quindi dal fatto che l'autofattura è registrata anche nel registro delle fatture emesse).

## **8 TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE COMUNICAZIONI**

Le comunicazioni devono essere inviate entro l'**ultimo giorno del mese successivo** al periodo (mese o trimestre) di riferimento.

È stato però prorogato al **2.11.2010** (in quanto il 31 ottobre e il 1° novembre sono festivi) il termine di presentazione telematica delle comunicazioni relative al:

- mese di **luglio** 2010 (originariamente scadente il 31.8.2010);
- mese di **agosto** 2010 (originariamente scadente il 30.9.2010).

Le suddette comunicazioni devono quindi essere presentate entro la **stessa scadenza** ordinaria prevista per quelle relative al:

- mese di **settembre** 2010;
- trimestre **luglio-settembre** 2010.

Le comunicazioni mensili in esame devono comunque essere predisposte separatamente, in relazione a ciascun periodo di riferimento, anche in caso di "splafoamento" e di passaggio quindi dalla periodicità trimestrale a quella mensile.

## **9 REGIME SANZIONATORIO**

Per ciascuna comunicazione omessa, o inviata con dati incompleti o non veritieri, è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da 516,00 a 4.130,00 euro (il doppio della sanzione prevista dall'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97).

### **9.1 CUMULO DELLE SANZIONI**

La suddetta sanzione sarà irrogata per ciascuna violazione commessa, sia che avvenga nella forma dell'omissione ovvero dell'incompletezza o non veridicità dei dati comunicati.

### **9.2 RAVVEDIMENTO OPEROSO**

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che le violazioni commesse possono essere regolarizzate mediante il ravvedimento operoso.