



Informativa per il professionista

Informativa n. 13

del 27 ottobre 2010

**Comunicazione all’Agenzia delle Entrate
delle operazioni effettuate con operatori
economici localizzati in “paradisi fiscali” -
Riepilogo della disciplina e dei chiarimenti
ufficiali**

INDICE

1	Comunicazione delle operazioni con “paradisi fiscali”	3
1.1	<i>Provvedimenti attuativi</i>	3
1.2	<i>Chiarimenti ufficiali</i>	3
1.3	<i>Chiarimenti di categoria</i>	3
1.4	<i>Decorrenza</i>	3
1.5	<i>Contenuto della presente Informativa</i>	3
2	Ambito soggettivo	4
2.1	<i>Enti non commerciali</i>	4
2.2	<i>Soggetti non residenti</i>	4
2.3	<i>Soggetti che adottano regimi fiscali semplificati</i>	5
2.4	<i>Operazioni straordinarie</i>	5
3	Individuazione delle controparti estere oggetto di monitoraggio	5
3.1	<i>Stati o territori a fiscalità privilegiata</i>	5
3.1.1	<i>Esclusione di Cipro, Malta e Corea del Sud</i>	5
3.1.2	<i>Individuazione dei “paradisi fiscali”</i>	6
3.2	<i>Natura di “operatore economico” della controparte estera</i>	7
4	Operazioni oggetto di comunicazione	7
4.1	<i>Importazioni ed esportazioni</i>	8
4.2	<i>Cessioni intracomunitarie di beni</i>	8
4.3	<i>Acquisti intracomunitari di beni</i>	8
4.4	<i>Operazioni non soggette ad IVA</i>	9
4.5	<i>Estensione dell’obbligo alle prestazioni di servizi extraterritoriali</i>	9
4.5.1	<i>Individuazione delle operazioni</i>	9

4.5.2	Decorrenza	9
4.6	<i>Esclusioni dall'obbligo in relazione a specifici settori di attività</i>	10
4.6.1	Operazioni imponibili	10
4.6.2	Decorrenza	10
4.7	<i>Operazioni con rappresentanti fiscali e stabili organizzazioni</i>	10
5	Modalità e termini di presentazione delle comunicazioni	10
5.1	<i>Struttura del modello</i>	11
5.1.1	Frontespizio	11
5.1.2	Quadro A	11
5.2	<i>Modalità di presentazione del modello</i>	13
5.2.1	Specifiche tecniche per la trasmissione telematica	13
5.2.2	Documenti che il soggetto incaricato della trasmissione telematica deve rilasciare al dichiarante....	13
5.3	<i>Periodicità di presentazione del modello</i>	13
5.3.1	Individuazione della periodicità mensile o trimestrale	14
5.3.2	Criteri di imputazione delle operazioni	14
5.3.3	Inizio attività.....	15
5.3.4	Opzione per la presentazione mensile	15
5.3.5	Superamento della soglia.....	15
5.3.6	Assenza di operazioni nel mese o trimestre di riferimento.....	16
5.4	<i>Termini di presentazione del modello</i>	16
5.5	<i>Presentazione di comunicazioni correttive nei termini</i>	16
5.6	<i>Presentazione di comunicazioni integrative entro il mese successivo</i>	16
6	Regime sanzionatorio	17
6.1	<i>Esclusione del concorso di violazioni e della continuazione</i>	17
6.2	<i>Applicazione del ravvedimento operoso</i>	18
6.3	<i>Applicazione della definizione agevolata</i>	19

1 COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI CON “PARADISI FISCALI”

Il DL 40/2010 ha introdotto un nuovo adempimento informativo nei confronti dell’Agenzia delle Entrate, relativo alle operazioni effettuate da soggetti passivi IVA con controparti localizzate in “paradisi fiscali”.

L’art. 1 co. 1 - 3 del DL 25.3.2010 n. 40, convertito nella L. 22.5.2010 n. 73¹, ha introdotto un nuovo adempimento, volto a contrastare l’evasione fiscale operata nella forma dei cosiddetti “caroselli” e “cartiere”.

I soggetti passivi IVA, infatti, sono tenuti a comunicare all’Agenzia delle Entrate, con modalità esclusivamente telematiche, i dati relativi alle transazioni intervenute con operatori economici aventi sede, domicilio o residenza in Stati o territori considerati “paradisi fiscali”.

1.1 PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

In attuazione della suddetta disciplina, il DM 30.3.2010² ha stabilito il contenuto, le modalità e la tempistica di comunicazione dei dati.

Con il provv. Agenzia delle Entrate 28.5.2010 è stato approvato il modello, con le relative istruzioni, per effettuare le comunicazioni in esame.

Il successivo provv. Agenzia delle Entrate 5.7.2010 ha invece approvato le specifiche tecniche per effettuare la trasmissione telematica delle comunicazioni dei dati.

A modifica ed integrazione di tale disciplina, con il DM 5.8.2010³:

- sono state previste alcune esclusioni dal nuovo obbligo di comunicazione;
- il nuovo obbligo di comunicazione è stato esteso ad altre particolari fattispecie;
- è stato prorogato il termine di presentazione delle prime due comunicazioni mensili.

1.2 CHIARIMENTI UFFICIALI

Con la circ. 21.10.2010 n. 53, l’Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla disciplina in esame.

1.3 CHIARIMENTI DI CATEGORIA

Ulteriori chiarimenti sulla disciplina in esame sono stati forniti dalle:

- circ. ABI 5.8.2010 n. 20;
- circ. ABI 17.9.2010 n. 21;
- circ. Assonime 21.10.2010 n. 32.

1.4 DECORRENZA

Le comunicazioni in esame riguardano:

- in generale, le operazioni effettuate a partire dall’1.7.2010;
- con riferimento alle prestazioni di servizi extraterritoriali, le operazioni effettuate dall’1.9.2010.

1.5 CONTENUTO DELLA PRESENTE INFORMATIVA

Con la presente Informativa si intende riepilogare la disciplina in esame, alla luce delle novità e dei chiarimenti intervenuti⁴.

¹ Il testo coordinato del DL 40/2010 e della relativa legge di conversione sono stati pubblicati sulla *G.U.* 25.5.2010 n. 120.

² Pubblicato sulla *G.U.* 16.4.2010 n. 88.

³ Pubblicato sulla *G.U.* 17.8.2010 n. 191.

⁴ La presente Informativa, pertanto, aggiorna e sostituisce la precedente Informativa, servizio per il professionista, del 15.7.2010 n. 10.

2 AMBITO SOGGETTIVO

L'obbligo informativo deve essere assolto dai soggetti passivi IVA che effettuano operazioni con controparti localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

L'art. 1 co. 1 del DL 40/2010 dispone che l'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni con soggetti localizzati in "paradisi fiscali" riguarda i "soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto"; analoga previsione è contenuta nell'art. 1 co. 1 del DM 30.3.2010.

Stando al tenore letterale di tali norme, quindi, la sola assunzione della qualifica di soggetto passivo IVA in Italia rappresenterebbe un requisito idoneo a configurare l'obbligo di comunicazione in esame.

Tale aspetto è stato confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 1), la quale ha affermato che, in linea generale, si considera soggetto passivo, ai fini IVA, chiunque agisca:

- nell'esercizio di impresa, ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72;
- ovvero nell'esercizio di arti o professioni, ai sensi del successivo art. 5.

2.1 ENTI NON COMMERCIALI

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 1) stabilisce che gli obblighi di comunicazione in esame:

- sussistono solo quando le operazioni sono riferite all'attività commerciale (o agricola)⁵ e non a quella istituzionale;
- indipendentemente dalle regole previste in materia di determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, contenute nell'art. 7-ter del DPR 633/72⁶.

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, ancorché debbano essere considerati soggetti passivi ai fini del requisito della territorialità dell'IVA.

L'esonero riguarda anche, tra l'altro, lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali.

2.2 SOGGETTI NON RESIDENTI

In base a quanto precisato dalle istruzioni al modello di comunicazione dei dati, tra i soggetti obbligati ad effettuare l'adempimento in esame rientrano "tutti i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato".

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 1) ha chiarito che sono tenuti a inviare le nuove comunicazioni anche i soggetti non residenti (comunitari o extracomunitari):

- con stabile organizzazione in Italia;
- oppure identificati direttamente in Italia⁷;
- oppure con rappresentante fiscale in Italia⁸.

Ai fini in esame, il modello di comunicazione prevede un apposito campo denominato "Numero di identificazione IVA Stato estero", nel quale i soggetti residenti in un altro Stato membro dell'Unione europea, identificati ai fini IVA in Italia, devono indicare il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato di residenza.

⁵ Ai sensi dell'art. 4 co. 4 del DPR 633/72.

⁶ In base all'art. 7-ter co. 2 lett. b) del DPR 633/72, infatti, gli enti non commerciali si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese anche quando gli stessi agiscono nell'esercizio della propria attività istituzionale; secondo l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, tale regola, per espressa previsione normativa, rileva soltanto ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alla determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi.

⁷ Ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72.

⁸ Ai sensi dell'art. 17 del DPR 633/72.

Nel suddetto campo, i soggetti residenti in Stati extracomunitari, identificati ai fini IVA in Italia, devono invece indicare, ove attribuito, un qualunque numero identificativo ai fini fiscali previsto dallo Stato di residenza.

In ogni caso, resta ferma l'indicazione della partita IVA italiana.

2.3 SOGGETTI CHE ADOTTANO REGIMI FISCALI SEMPLIFICATI

La circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 1) ha invece chiarito che 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. 24.12.2007 n. 244;
- i soggetti che hanno optato per il regime delle nuove iniziative produttive previsto dall'art. 13 della L. 23.12.2000 n. 388 (c.d. "forfettini").

2.4 OPERAZIONI STRAORDINARIE

Secondo la circ. Assonime 21.10.2010 n. 32 (1.2), nel caso di operazioni straordinarie che implicino una trasformazione soggettiva vale il principio del "subentro".

Conseguentemente, le comunicazioni devono essere presentate dalla società incorporante o risultante dalla fusione, dalla società beneficiaria della scissione, dal conferitario o donatario, per conto dei rispettivi *dante causa* estintisi a seguito dell'operazione.

3 INDIVIDUAZIONE DELLE CONTROPARTI ESTERE OGGETTO DI MONITORAGGIO

L'art. 1 co. 1 del DL 40/2010 rimanda, ai fini dell'individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata, alle liste contenute nel DM 4.5.99 e nel DM 21.11.2001.

Sotto il profilo soggettivo, la comunicazione dei dati è obbligatoria qualora la controparte estera:

- abbia sede, domicilio o residenza in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata;
- abbia la natura di "operatore economico".

3.1 STATI O TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

In base all'art. 1 co. 1 del DL 40/2010, gli Stati o territori a fiscalità privilegiata sono quelli indicati nel DM 4.5.99, attuativo dell'art. 2 co. 2-bis del TUIR⁹, e nel DM 21.11.2001, attuativo dell'art. 167 del TUIR in materia di disciplina delle *controlled foreign companies* (CFC), c.d. "*black lists*".

L'art. 1 co. 2 del DL 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 DM 4.5.99 e 21.11.2001, 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 DM 30.3.2010, recante le disposizioni di attuazione della disciplina in commento.

3.1.1 Esclusione di Cipro, Malta e Corea del Sud

Il DM 27.7.2010¹⁰, apportando alcune modifiche ai suddetti DM 4.5.99 e 21.11.2001, ha escluso Cipro, Malta e la Corea del Sud dalle liste dei Paesi considerati a fiscalità privilegiata.

Conseguentemente, il DM 5.8.2010 (artt. 1 e 4 co. 1) ha escluso dall'obbligo di comunicazione le operazioni effettuate:

⁹ Tale norma impone, per i cittadini italiani che si cancellano dall'anagrafe della popolazione residente, trasferendosi in tali Stati, l'inversione dell'onere della prova al fine di dimostrare la residenza fiscale all'estero.

¹⁰ Pubblicato sulla *G.U.* 4.8.2010 n. 180.

- con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio a Cipro, a Malta e nella Corea del Sud;
- dall'1.7.2010 al 4.8.2010¹¹.

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.

3.1.2 Individuazione dei "paradisi fiscali"

La circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 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 DM 4.5.99 e DM 21.11.2001¹²;
- indipendentemente dalle limitazioni soggettive e oggettive previste a seconda della natura giuridica e dell'attività svolta dall'operatore economico estero¹³.

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

EUROPA	ASIA	AFRICA
Svizzera	Libano	Liberia
Liechtenstein	Bahrein	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)		
AMERICA		OCEANIA
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	

¹¹ Data di pubblicazione del citato DM 27.7.2010.

¹² È il caso, ad esempio, della Repubblica di San Marino, considerata solo dal DM 4.5.99.

¹³ Ad esempio, devono essere segnalate tutte le operazioni effettuate con la Svizzera, anche se l'art. 3 del DM 21.11.2001 considera la Confederazione Elvetica "paradiso fiscale" limitatamente a talune fattispecie agevolate; analogamente per le operazioni effettuate con il Lussemburgo, anche se tale Stato è considerato "paradiso fiscale" limitatamente alle c.d. "holding del 29".

3.2 NATURA DI “OPERATORE ECONOMICO” DELLA CONTROPARTE ESTERA

Ai sensi dell’art. 1 co. 1 del DL 40/2010 e dell’art. 1 co. 1 del DM 30.3.2010, 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 21.10.2010 n. 53 (§ 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*”¹⁴.

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.

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.

4 OPERAZIONI OGGETTO DI COMUNICAZIONE

La comunicazione deve avere ad oggetto tutte le operazioni attive e passive registrate o soggette a registrazione ai sensi della disciplina IVA.

L’art. 1 co. 1 del DL 40/2010 e l’art. 1 co. 1 del DM 30.3.2010 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 21.10.2010 n. 53 (§ 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 IVA¹⁵;
- devono essere effettuate a partire dall’1.7.2010¹⁶; 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 co. 6 del DPR 633/72 impone di emettere fattura, oltre che per le operazioni imponibili, anche per le seguenti operazioni¹⁷:

¹⁴ Ai sensi dell’art. 9 della direttiva del Consiglio 28.11.2006 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.

¹⁵ Art. 4 co. 2 del DM 30.3.2010. Si vedano anche i successivi § 4.5 e 4.6.

¹⁶ Art. 5 del DM 30.3.2010. Si veda anche il successivo § 4.5.

- cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (non soggette a IVA ai sensi dell'art. 7-bis co. 1 del DPR 633/72);
- prestazioni di servizi "generiche" rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea (non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/72);
- operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater del DPR 633/72;
- operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR 633/72 (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 DPR 633/72.

4.1 IMPORTAZIONI ED ESPORTAZIONI

La circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 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.

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"¹⁸.

4.2 CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

Rientrano tra le operazioni da comunicare all'Agenzia delle Entrate le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del DL 331/93 convertito nella L. 427/93, limitatamente alle operazioni con gli Stati comunitari contemplati dal DM 4.5.99 e dal DM 21.11.2001.

Vista l'esclusione di Cipro e Malta dalla lista dei "paradisi fiscali"¹⁹, le uniche cessioni intracomunitarie da indicare nei nuovi 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 DPR 633/72, fa parte del territorio IVA francese);
- nell'Isola di Man (in quanto, ai sensi dell'art. 7 del DPR 633/72, fa parte del territorio IVA britannico).

4.3 ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI

Rientrano tra le operazioni da comunicare all'Agenzia delle Entrate anche gli acquisti intracomunitari di cui all'art. 38 del DL 331/93 convertito nella L. 427/93, sempre limitatamente agli Stati comunitari considerati "paradisi fiscali", quindi gli acquisti da fornitori localizzati:

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

¹⁷ 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.

¹⁸ Ai sensi dell'art. 50-bis del DL 331/93 convertito nella L. 427/93.

¹⁹ Si veda il precedente § 3.1.1.

4.4 OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IVA

In relazione alle operazioni non soggette ad IVA, tuttavia, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 2) ritiene che l'adempimento interessi le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo.

4.5 ESTENSIONE DELL'OBBLIGO ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI EXTRATERRITORIALI

Ai sensi dell'art. 3 del DM 5.8.2010, 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 DM 30.3.2010 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 registrate²⁰.

Non sono, invece, previsti obblighi di comunicazione per le cessioni di beni "extraterritoriali" di cui all'art. 7-bis del DPR 633/72, stante l'esplicito riferimento dell'art. 3 del DM 5.8.2010 alle sole prestazioni di servizi²¹.

4.5.1 Individuazione delle operazioni

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 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-quinquies 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 territorialità²².

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

4.5.2 Decorrenza

Ai sensi dell'art. 4 co. 2 del DM 5.8.2010, le estensioni in esame, avendo carattere innovativo, si applicano alle operazioni effettuate **dall'1.9.2010**.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 5) 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.

²⁰ La disposizione in esame è stata emanata in attuazione dell'art. 1 co. 2 del DL 40/2010, che consente al 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 21.10.2010 n. 53 (§ 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.

²¹ 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 co. 1 del DPR 633/72 ma soggette a fatturazione (si veda la circ. Assonime 21.10.2010 n. 32, § 2.2).

²² Come rilevato dalla circ. ABI 17.9.2010 n. 21 (§ 2), la formulazione della norma consente di escludere dai nuovi 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 DPR 633/72).

4.6 ESCLUSIONI DALL'OBBLIGO IN RELAZIONE A SPECIFICI SETTORI DI ATTIVITÀ

Per effetto dell'art. 2 del DM 5.8.2010, 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 DPR 633/72 (tipicamente le operazioni effettuate da banche, società finanziarie e imprese di assicurazione)²³.

4.6.1 Operazioni imponibili

L'art. 2 del DM 5.8.2010 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 21.10.2010 n. 53 (§ 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.

4.6.2 Decorrenza

Ai sensi dell'art. 4 co. 1 del DM 5.8.2010, le suddette esclusioni si applicano alle operazioni **effettuate dall'1.7.2010**, quindi con effetto retroattivo dalla data di decorrenza della disciplina in esame.

4.7 OPERAZIONI CON RAPPRESENTANTI FISCALI E STABILI ORGANIZZAZIONI

La circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 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;
- 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 tale²⁴.

Il predetto obbligo sussiste anche se il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione dell'operatore economico localizzato nel "paradiso fiscale" si trovi nel territorio italiano²⁵.

5 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE COMUNICAZIONI

La trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate deve avvenire in via telematica, entro la fine del mese successivo al periodo oggetto della comunicazione (mese o trimestre).

Il termine per effettuare i primi due invii mensili è stato però differito al 2.11.2010.

²³ Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 2.2), la disposizione in esame è stata emanata in attuazione dell'art. 1 co. 2 del DL 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.

²⁴ Tale precisazione può dar luogo al problema di dover risalire all'esatta localizzazione della casa madre, in quanto il rapporto diretto è con la sua filiale.

²⁵ Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 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.

Le comunicazioni devono essere presentate, in forma esclusivamente telematica, utilizzando il modello approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 28.5.2010²⁶.

5.1 STRUTTURA DEL MODELLO

Il modello è composto da due parti:

- il frontespizio, contenente i dati anagrafici del contribuente che conclude operazioni con controparti localizzate in “paradisi fiscali”;
- il quadro A, contenente, per ciascuna controparte:
 - i dati identificativi degli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei “paradisi fiscali”;
 - i dati delle operazioni attive e passive intervenute.

5.1.1 Frontespizio

Il frontespizio, tra l’altro, contiene:

- una apposita casella per indicare se si tratta di comunicazione correttiva nei termini o integrativa²⁷;
- il periodo di riferimento e l’eventuale variazione della periodicità²⁸;
- la partita IVA del soggetto passivo;
- la data di nascita, il Comune o lo Stato estero di nascita, nel caso di persone fisiche;
- la denominazione o ragione sociale, nel caso di soggetti diversi dalle persone fisiche;
- il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato di appartenenza, nel caso in cui il soggetto che presenta la comunicazione sia residente in uno Stato comunitario (e identificato ai fini IVA in Italia);
- il numero identificativo ai fini fiscali, ove attribuito dallo Stato di residenza, nel caso in cui il soggetto che presenta la comunicazione sia residente in uno Stato extracomunitario (e identificato ai fini IVA in Italia);
- l’impegno dell’intermediario incaricato alla presentazione telematica del modello.

5.1.2 Quadro A

Il quadro A si articola in tre sezioni nelle quali devono essere indicati:

- i dati anagrafici del cliente o fornitore estero (rigo A1); si tratta, nello specifico:
 - se persona fisica: del cognome, del nome, della data di nascita, dello Stato estero di nascita²⁹ e del domicilio fiscale nello Stato estero;
 - se soggetto diverso da persona fisica: della denominazione o ragione sociale, della sede legale o, in mancanza, della sede amministrativa nello Stato estero;
 - del “codice fiscale” estero o, in mancanza, di altro codice identificativo;
 - di un “codice IVA” estero;
- gli importi delle operazioni attive, con separata indicazione delle note di variazione eseguite ai sensi dell’art. 26 del DPR 633/72 (righe da A2 ad A18);
- gli importi delle operazioni passive, con separata indicazione delle note di variazione (righe da A19 ad A35).

Ciascuna delle sezioni relative alle operazioni attive e passive è poi suddivisa in sei sottosezioni, a seconda del regime IVA applicato:

- operazioni imponibili;

²⁶ Emanato in attuazione dell’art. 1 co. 2 del DM 30.3.2010.

²⁷ Si vedano i successivi § 5.5 e 5.6.

²⁸ Si veda il successivo § 5.3.

²⁹ Se il soggetto estero è nato in Italia, occorre indicare il Comune e la Provincia di nascita.

- operazioni non imponibili;
- operazioni esenti;
- operazioni non soggette;
- note di variazione relative all'anno;
- note di variazione relative ad annualità precedenti.

Gli importi devono essere espressi in unità di euro, arrotondando l'importo per eccesso se la frazione decimale è pari o superiore a 50 centesimi, oppure per difetto se inferiore a 50 centesimi.

Il quadro A è quindi un quadro modulare, che deve essere compilato in relazione a ciascuna controparte estera e numerato progressivamente compilando l'apposita casella posta in alto a destra³⁰.

Indicazione del “codice fiscale” e del “codice IVA” estero

Non appare chiaro quale sia il comportamento da adottare ai fini della compilazione dei campi 10 “Codice IVA” e 11 “Codice fiscale” del rigo A1, riferiti ai dati anagrafici della controparte estera.

L'art. 4 co. 1 lett. b) del DM 30.3.2010 prevede, infatti, che nelle comunicazioni sia evidenziato “il numero del codice fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo”, non menzionando invece la partita IVA.

In assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate³¹, l'indicazione di un codice fiscale vero e proprio (o di un numero identificativo alternativo³²) dovrebbe essere obbligatoria nel campo 11, mentre l'indicazione della partita IVA dovrebbe avvenire solo se questa è esistente, conosciuta o conoscibile.

Se si accetta questa impostazione, ci si potrebbe trovare di fronte alle seguenti ipotesi:

- controparte in possesso di partita IVA e codice fiscale → si compilano sia il campo 10, sia il campo 11;
- controparte con partita IVA, ma senza codice fiscale → si indica la partita IVA nel campo 10 e nel campo 11 si ripete la partita IVA (che è un “altro codice identificativo” alternativo al codice fiscale) oppure si indica il numero di iscrizione al Registro delle imprese (o altro codice equipollente);
- controparte con codice fiscale, ma senza partita IVA → si lascia bianco il campo 10 e si indica il codice fiscale nel campo 11;
- controparte senza né codice fiscale, né partita IVA → si lascia bianco il campo 10 e si inserisce nel campo 11 il numero di iscrizione al Registro delle imprese (o altro codice equipollente).

Operazioni imponibili

Per le operazioni imponibili occorre indicare, oltre all'imponibile, la relativa imposta.

Applicazione del “reverse charge”

La circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 3.1) ha chiarito che 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).

Operazioni non imponibili

Nell'ambito della categoria delle operazioni attive non imponibili (rigo A6) rientrano, ad esempio, le esportazioni di cui all'art. 8 del DPR 633/72.

³⁰ Il numero dei quadri compilati deve essere indicato nell'apposito campo contenuto nella parte del frontespizio relativa alla firma della comunicazione.

³¹ Né nelle istruzioni al modello di comunicazione, né nella circ. 21.10.2010 n. 53.

³² Un numero alternativo al codice fiscale potrebbe essere il numero di iscrizione al Registro delle società, che caratterizza di fatto la generalità degli ordinamenti giuridici.

Operazioni esenti

Nei rigli A8 e A25 vanno indicate, rispettivamente, le operazioni esenti attive e passive, di cui all'art. 10 del DPR 633/72.

Operazioni non soggette ad IVA

Nei rigli A9 e A26 vanno invece indicate le operazioni, rispettivamente attive e passive, non soggette ad IVA.

Rientrano, tra queste, le prestazioni di servizi prive del requisito territoriale, effettuate nei confronti di operatori economici.

Note di variazione

L'ammontare delle operazioni attive e passive va indicato al netto delle note di variazione ricevute ed emesse. Occorre, pertanto, indicare:

- nei rigli da A11 ad A14 e da A28 ad A31, le note di variazione relative ad operazioni attive e passive già comunicate nell'anno (e la relativa imposta);
- nei rigli da A15 ad A18 e da A32 ad A35, le note di variazione relative ad annualità precedenti (e la relativa imposta).

5.2 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO

Il modello di comunicazione deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in via telematica, direttamente³³ o attraverso gli intermediari abilitati (es. dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, ecc., comprese le società del gruppo)³⁴.

5.2.1 Specifiche tecniche per la trasmissione telematica

Le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati sono state approvate con il provv. Agenzia delle Entrate 5.7.2010.

5.2.2 Documenti che il soggetto incaricato della trasmissione telematica deve rilasciare al dichiarante

Qualora il modello venga presentato tramite un soggetto incaricato, quest'ultimo deve rilasciare al dichiarante:

- contestualmente alla ricezione del modello o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere in via telematica i dati in esso contenuti;
- nei 30 giorni successivi all'avvenuta trasmissione telematica:
 - l'originale cartaceo del modello inviato³⁵;
 - la copia della ricevuta di avvenuta ricezione da parte dell'Agenzia delle Entrate³⁶.

5.3 PERIODICITÀ DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO

Ai sensi dell'art. 2 co. 1 e 5 del DM 30.3.2010, il modello di comunicazione deve essere presentato con riferimento a:

- periodi **trimestrali** "solari" (gennaio-marzo, aprile-giugno, luglio-settembre e ottobre-dicembre), se i soggetti hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni (cessioni di beni, acquisti di beni, servizi resi, servizi ricevuti), un ammontare trimestrale non superiore a 50.000,00 euro;

³³ Avvalendosi del sistema telematico Entratel o Fisconline, secondo gli ordinari criteri previsti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

³⁴ Si tratta dei soggetti incaricati di cui all'art. 3 co. 2-bis e 3 del DPR 322/98.

³⁵ Il modello di comunicazione, debitamente sottoscritto dal soggetto incaricato della trasmissione telematica e dal dichiarante, deve essere conservato a cura di quest'ultimo.

³⁶ Tale ricevuta costituisce la prova per il dichiarante dell'avvenuta presentazione della comunicazione.

- periodi **mensili**, in caso di superamento della suddetta soglia³⁷.

La periodicità di presentazione della comunicazione è unitaria, in quanto non può essere differenziata in relazione alla categoria di operazioni, a differenza di quanto previsto in materia di modelli INTRASTAT³⁸.

5.3.1 Individuazione della periodicità mensile o trimestrale

La presentazione trimestrale delle comunicazioni può quindi avvenire solo se, nei trimestri di riferimento, non si supera la soglia di 50.000,00 euro:

- né con riferimento alle cessioni di beni;
- né con riferimento agli acquisti di beni;
- né con riferimento alle prestazioni di servizi rese;
- né con riferimento alle prestazioni di servizi ricevute³⁹.

Se almeno una delle suddette soglie viene superata, le comunicazioni devono essere presentate mensilmente.

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, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 3) impone di ricostruire il volume delle operazioni intercorse:

- per le cessioni di beni⁴⁰, dall'1.7.2009 al 30.6.2010⁴¹;
- per le prestazioni di servizi, dall'1.1.2010 al 30.6.2010⁴².

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.

5.3.2 Criteri di imputazione delle operazioni

Per quanto riguarda il criterio con il quale imputare le operazioni al mese o al trimestre, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 3.1) 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;

³⁷ I criteri di periodicità sono quindi analoghi a quelli previsti per la presentazione dei modelli INTRASTAT, ai sensi dell'art. 2 del DM 22.2.2010.

³⁸ Si veda la circ. Assonime 21.10.2010 n. 32 (§ 3). In relazione ai modelli INTRASTAT, infatti, è possibile avere una diversa periodicità (mensile o trimestrale) dei modelli INTRA-1 (cessioni e prestazioni rese) rispetto ai modelli INTRA-2 (acquisti e prestazioni ricevute).

³⁹ Ad esempio, rimane trimestrale il soggetto che ha effettuato cessioni di beni per 35.000,00 euro e prestazioni di servizi per 25.000,00 euro. Rimane altresì trimestrale il soggetto che ha effettuato cessioni di beni per 50.000,00 euro e prestazioni di servizi per 10.000,00 euro.

⁴⁰ Nonché gli acquisti di beni, anche se non precisato dall'Agenzia delle Entrate.

⁴¹ Vale a dire, nei quattro trimestri precedenti alla decorrenza dell'obbligo in esame (operazioni effettuate dall'1.7.2010).

⁴² In relazione alle prestazioni di servizi, infatti, le regole relative alla territorialità sono state modificate dal DLgs. 11.2.2010 n. 18, con effetto dall'1.1.2010; pertanto, tenuto conto della conseguente difficoltà ad individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi o ricevuti fino al 31.12.2009, la verifica del superamento o meno della predetta soglia viene limitato ai due trimestri precedenti l'1.7.2010, vale a dire a partire dall'1.1.2010.

- per gli acquisti di beni da San Marino, rileva il momento di registrazione dell'autofattura o della fattura del fornitore sanmarinese integrata con l'IVA⁴³.

Importazioni

L'Agenzia delle Entrate non fornisce chiarimenti in relazione al momento rilevante per le importazioni.

Al riguardo, adottando quale criterio generale quello della registrazione dell'operazione, dovrebbe farsi riferimento al momento in cui è annotata la bolletta doganale, ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/72.

Se, tuttavia, sono effettuate annotazioni in contabilità anteriori all'annotazione della bolletta doganale, occorrerebbe tenere conto del momento in cui sono effettuate tali annotazioni.

5.3.3 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 euro⁴⁴.

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, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 3) ha chiarito che l'inizio dell'attività coincide con l'attribuzione del numero di partita IVA al soggetto passivo.

5.3.4 Opzione per la presentazione mensile

I soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono optare per la periodicità mensile, ma la scelta è vincolante per l'intero anno solare⁴⁵.

A tali fini, occorre barrare l'apposita casella "Variazione di periodicità", contenuta nel secondo rigo del frontespizio del modello, nell'ambito della prima comunicazione mensile dell'anno.

5.3.5 Superamento della soglia

Ai sensi dell'art. 2 co. 4 del DM 30.3.2010, i soggetti che presentano la comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la suddetta soglia di 50.000,00 euro, devono presentare la comunicazione con periodicità mensile, a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata.

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).

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 3), 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.

Periodi mensili già trascorsi

In caso di "splafonamento", per i periodi mensili già trascorsi occorre presentare le relative comunicazioni, appositamente contrassegnate.

⁴³ Tale criterio appare estensibile a tutti i casi di acquisti di servizi senza addebito di IVA e, in quanto territorialmente rilevanti in Italia, autofatturati dal committente italiano; in tali casi dovrebbe quindi rilevare il momento di registrazione dell'autofattura (si ritiene, sul registro degli acquisti, vista la natura di operazione passiva).

⁴⁴ Art. 2 co. 2 del DM 30.3.2010.

⁴⁵ Art. 2 co. 3 del DM 30.3.2010.

A tali fini, occorre barrare l'apposita casella "Variazione di periodicità", contenuta nel secondo rigo del frontespizio del modello, nell'ambito di ciascuna delle comunicazioni mensili da effettuarsi in considerazione del venir meno della periodicità trimestrale.

5.3.6 Assenza di operazioni nel mese o trimestre di riferimento

Secondo la circ. Assonime 21.10.2010 n. 32 (§ 2.1), non vi è l'obbligo di presentazione del modello se, nel mese o trimestre di riferimento, il soggetto non ha effettuato operazioni, né attive né passive, rilevanti ai fini dell'adempimento in esame.

5.4 TERMINI DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO

Ai sensi dell'art. 3 del DM 30.3.2010, le comunicazioni devono essere presentate telematicamente entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento.

Se il termine cade di sabato o in un giorno festivo, è prorogato al primo giorno feriale successivo.

Con l'art. 4 co. 3 del DM 5.8.2010 è stato però prorogato al **2.11.2010** (in quanto il 31 ottobre e il 1° novembre sono festivi) il termine di presentazione 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 "splafonamento" e di passaggio quindi dalla periodicità trimestrale a quella mensile.

5.5 PRESENTAZIONE DI COMUNICAZIONI CORRETTIVE NEI TERMINI

Le istruzioni al modello di comunicazione dei dati prevedono la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata, prima della scadenza del relativo termine di presentazione (c.d. "correttiva nei termini").

La nuova comunicazione deve comunque essere completa di tutte le sue parti.

La presentazione di una comunicazione correttiva nei termini va segnalata barrando l'apposita casella contenuta nel primo rigo del frontespizio del modello.

Profili sanzionatori

La presentazione di una comunicazione correttiva nei termini non può essere sanzionata, in quanto la correzione interviene entro la scadenza ordinaria per porre in essere l'adempimento.

5.6 PRESENTAZIONE DI COMUNICAZIONI INTEGRATIVE ENTRO IL MESE SUCCESSIVO

Scaduto il termine di presentazione, le istruzioni al modello di comunicazione dei dati prevedono che è tuttavia possibile presentare una comunicazione rettificativa o integrativa:

- a condizione che la comunicazione originaria sia stata regolarmente presentata;
- entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria⁴⁶.

Anche in tale caso, la nuova comunicazione deve comunque essere completa di tutte le sue parti.

⁴⁶ In relazione alle comunicazioni che scadono il 2.11.2010 (in quanto il 31 ottobre e il 1° novembre sono festivi), non appare chiaro se la presentazione di comunicazioni integrative possa avvenire entro il 31.12.2010. Al riguardo, in via prudenziale, in assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, appare preferibile rispettare la scadenza del 30.11.2010.

La presentazione di una comunicazione integrativa entro il mese successivo va segnalata barrando l'apposita casella contenuta nel primo rigo del frontespizio del modello.

Profili sanzionatori

La regolarizzazione in esame dovrebbe avvenire senza che siano comminabili sanzioni, anche se il punto non è precisato dalle istruzioni al modello. In sostanza, il mese successivo alla scadenza di presentazione della comunicazione originaria sembrerebbe costituire un "periodo di tolleranza" per correggere eventuali errori od omissioni prima che siano applicabili le previste sanzioni⁴⁷.

Su tale aspetto appare comunque necessaria una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate⁴⁸.

6 REGIME SANZIONATORIO

La violazione dell'obbligo di comunicazione in esame determina l'irrogazione di una sanzione amministrativa da 516,00 a 4.130,00 euro, per ciascuna violazione commessa.

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 primo periodo del DL 40/2010, l'omessa, incompleta o non veritiera comunicazione dei dati relativi alle operazioni intercorse con soggetti localizzati in "paradisi fiscali" comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471, stabilita da 258,00 a 2.065,00 euro⁴⁹, elevata al doppio.

Per le suddette violazioni è quindi prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da 516,00 a 4.130,00 euro.

6.1 ESCLUSIONE DEL CONCORSO DI VIOLAZIONI E DELLA CONTINUAZIONE

La suddetta sanzione sarà irrogata per ciascuna violazione commessa (c.d. "cumulo materiale").

In relazione alle violazioni in esame, infatti, l'art. 1 co. 3 secondo periodo del DL 40/2010 esclude espressamente l'applicazione degli istituti del concorso di violazioni e della continuazione, di cui all'art. 12 del DLgs. 18.12.97 n. 472, cioè l'applicazione della sanzione prevista per la violazione più grave, con determinate maggiorazioni (c.d. "cumulo giuridico"), qualora:

- con una sola azione od omissione, vengano violate diverse disposizioni, anche relative a differenti tributi;
- con più azioni od omissioni, avvengano plurime violazioni della medesima disposizione;
- vengano commesse più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo;
- violazioni della stessa indole vengano commesse in periodi d'imposta diversi.

Pertanto, qualora siano commesse diverse violazioni della disciplina in esame, anche se originate da un'unica azione od omissione o ripetute nel tempo, ciascuna violazione sarà punita con la sanzione minima di 516,00 euro.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 4) ha chiarito che la suddetta sanzione sarà irrogata per ciascuna violazione commessa, sia che avvenga nella forma dell'omissione ovvero dell'incompletezza o non veridicità dei dati comunicati⁵⁰.

⁴⁷ Successivamente a tale mese, è possibile effettuare il ravvedimento operoso, con la corresponsione di una sanzione ridotta (si veda il successivo § 6.2).

⁴⁸ Si segnala che la circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 non contiene alcun chiarimento in relazione alla presentazione di comunicazioni correttive o integrative.

⁴⁹ Poiché la sanzione di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97 è ancora formalmente espressa in lire, nella conversione in euro si opera il troncamento dei centesimi, ai sensi dell'art. 51 co. 3 del DLgs. 24.6.98 n. 213 (si veda la circ. Agenzia delle Entrate 21.12.2001 n. 106, § 2.5).

⁵⁰ In caso di comunicazione presentata con dati incompleti o non veritieri, pertanto, deve ritenersi irrilevante, ai fini sanzionatori, l'ampiezza e la gravità della violazione.

6.2 APPLICAZIONE DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Rispetto a quanto indicato nel precedente § 6.1, non sono però previste altre deroghe alla ordinaria disciplina delle sanzioni amministrative tributarie.

Pertanto, anche in relazione alle violazioni in esame è possibile effettuare il ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 472, come espressamente confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.10.2010 n. 53 (§ 4).

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, si limita ad affermare la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso, ma senza entrare nel merito delle modalità operative di effettuazione della regolarizzazione.

Al riguardo, poiché la comunicazione in esame non è assimilabile ad una dichiarazione, sembrerebbe esclusa la possibilità di applicare la lett. c) dell'art. 13 co. 1 del suddetto DLgs. 472/97, che, in caso di omissione, prevede la possibilità di presentare la dichiarazione tardivamente, entro 90 giorni dalla scadenza del previsto termine, con versamento della sanzione ridotta in misura pari ad un dodicesimo del minimo (nel caso di specie, la sanzione ridotta sarebbe quindi pari a 43,00 euro, 1/12 del minimo di 516,00 euro).

Le violazioni relative alle comunicazioni in esame, sia che riguardino l'omessa presentazione che la presentazione con dati incompleti o non veritieri, dovrebbero quindi rientrare sempre nella lett. b) dell'art. 13 co. 1 del suddetto DLgs. 472/97⁵¹, con la possibilità quindi di essere regolarizzate:

- entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- presentando le comunicazioni omesse oppure integrando o rettificando le comunicazioni già presentate⁵²;
- corrispondendo la sanzione ridotta nella misura di un decimo del minimo, quindi 51,00 euro per ogni violazione (un decimo della sanzione minima di 516,00 euro)⁵³.

Poiché le istruzioni al modello di comunicazione prevedono la possibilità di presentare comunicazioni rettificative o integrative di comunicazioni già presentate, entro la fine del mese successivo alla relativa scadenza, le quali, come indicato nel precedente § 5.6, non dovrebbero comportare l'applicazione di sanzioni, la regolarizzazione mediante il ravvedimento operoso dovrebbe applicarsi solo dopo che è decorso tale mese, sempreché, sulla base delle regole generali, la violazione non sia già stata constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza (c.d. "cause ostative").

Con riferimento alle comunicazioni omesse, invece, il ravvedimento operoso dovrebbe essere applicabile immediatamente dopo la scadenza del termine di presentazione, in quanto non si applica la suddetta disciplina di regolarizzazione entro un mese dalla scadenza, ferme restando le citate "cause ostative".

In relazione alle comunicazioni in esame, non appare comunque chiaro quale sia il termine "finale" per porre in essere il ravvedimento operoso, in quanto appare incerto se debba farsi riferimento:

- al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, oppure della dichiarazione IVA, relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione⁵⁴;

⁵¹ Analogamente a quanto sostenuto dalla circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2005 n. 41 (§ 5.5), in relazione alla regolarizzazione dell'omessa o errata comunicazione delle dichiarazioni d'intento. In tal senso anche la circ. Assonime 21.10.2010 n. 32 (§ 5).

⁵² In caso di rettifica o integrazione di una comunicazione già presentata, dovrebbe essere barrata la casella "Comunicazione integrativa" contenuta nel primo rigo del frontespizio del modello, anche se le istruzioni lo prevedono solo con riferimento alla regolarizzazione che interviene entro il mese successivo alla scadenza di presentazione della comunicazione originaria.

⁵³ Poiché la sanzione di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97 è ancora formalmente espressa in lire, nella conversione in euro si opera il troncamento dei centesimi, ai sensi dell'art. 51 co. 3 del DLgs. 24.6.98 n. 213, anche in relazione alla sanzione ridotta dovuta per il ravvedimento operoso (si vedano le circ. Agenzia delle Entrate 21.12.2001 n. 106, § 2.5 e 19.3.2009 n. 10, § 5).

⁵⁴ Secondo la circ. Assonime 21.10.2010 n. 32 (§ 5), il termine è individuabile nella scadenza di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.

- ovvero al periodo di un anno dalla commissione dell'omissione o dell'errore⁵⁵.

Su tali aspetti appaiono quindi necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

6.3 APPLICAZIONE DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

In assenza di esplicite esclusioni, deve ritenersi possibile effettuare anche la definizione agevolata delle sanzioni, ai sensi degli artt. 16 e 17 del DLgs. 18.12.97 n. 472.

In tal caso, la sanzione irrogata per ciascuna violazione potrà essere definita attraverso il versamento di 129,00 euro (un quarto della sanzione minima di 516,00 euro).

⁵⁵ Quest'ultima soluzione sembrerebbe preferibile, analogamente a quanto sostenuto dalla circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2005 n. 41 (§ 5.5) in relazione alla regolarizzazione dell'omessa o errata comunicazione delle dichiarazioni d'intento.