

***Elenco clienti e fornitori black list:  
proroga al 2 novembre e altre novità***

**Premessa**

In un precedente intervento (circolare mensile di Agosto 2010) abbiamo avuto modo di illustrare le caratteristiche salienti del nuovo adempimento che interessa i soggetti Iva che intrattengono rapporti di fornitura o di vendita con entità collocate in paradisi fiscali.

Volendo richiamare in poche righe la disciplina, ricordiamo che in base all'art.1 del D.M. del 30/03/10, i soggetti passivi Iva devono comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni, effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori individuati dal D.M. del 4/05/99 e dal D.M. del 21/11/01.

**Le operazioni interessate sono:**

cessioni di beni;

prestazioni di  
servizi rese;

acquisti di beni;

prestazioni di servizi  
ricevute;

a condizione che siano registrate o soggette a registrazione ai sensi del DPR n.633/72, a prescindere dalla circostanza che le stesse siano operazioni soggette o non soggette ad Iva.

Il modello per la comunicazione è stato approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, unitamente alle relative istruzioni, lo scorso 28 maggio.

L'adempimento, apparentemente banale, ha sollevato da subito diverse perplessità in capo agli operatori che molto presto hanno lamentato l'eccessiva vicinanza della prima scadenza fissata per il 31 agosto e la necessità di adeguati chiarimenti ministeriali. L'attesa proroga si è avuta solo con il D.M. del 5/08/10, pubblicato in G.U. n.191 del 17 agosto 2010.

Il citato intervento, tuttavia, ha introdotto ulteriori integrazioni alla disciplina che in parte hanno dissipato alcuni dubbi. Sul tema, poi, si innesta anche il D.M. del 27/07/10, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.180 del 4 agosto 2010 che, avendo modificato le black list italiane, impatta anche sull'adempimento oggetto della nostra analisi.

**La proroga al 2 novembre**

L'articolo 4, punto 3, del D.M. del 5/08/10, accogliendo le istanze degli operatori, ha previsto che:

i modelli di comunicazione relativi ai periodi mensili di luglio ed agosto 2010 devono essere presentati entro il 2 novembre 2010, in luogo delle scadenze originariamente previste per il 31 agosto e 30 settembre.

La successiva tabella riassume le nuove scadenze per la presentazione in via telematica del modello di comunicazione.

Scadenze dell'invio del modello		
Data di effettuazione delle operazioni	Termine di presentazione per i mensili	Termine di presentazione per i trimestrali
luglio 2010		
agosto 2010	2/11/2010	2/11/2010
settembre 2010		
ottobre 2010	30/11/2010	
novembre 2010	31/12/2010	31/01/2011
dicembre 2010	31/01/2011	

### Le modifiche alle black list italiane

Sul tema delle black e white list è bene ricordare come l'art.1, co.83, L. n.244/07, (Finanziaria 2008) abbia tentato di dare un ordine sistematico al mondo delle white e black list attualmente in vigore sostituendole con due nuove white list da emanarsi ai sensi del nuovo art.168-bis Tuir e destinate ad entrare in vigore dall'anno successivo a quello di pubblicazione.

Gli operatori si attendevano l'uscita delle nuove liste per il 2008 in modo che potessero divenire operative già dal 2009. Invece, il decreto previsto dall'art.168-bis, alla data odierna, non è stato ancora emanato. Se dovesse uscire prima di fine anno, diventerebbe operativo solo dal 2011. Il passare del tempo, tuttavia, a seguito di una serie di cambiamenti nello scenario internazionale, ha richiesto un aggiornamento delle black e white list attualmente in vigore.

Questo compito è stato affidato al D.M. del 27/07/10 il quale è intervenuto modificando:



Ai fini della nostra analisi interessano solo le modifiche al D.M. del 21/11/01 e al D.M. del 4/05/99, visto che la nostra lista di riferimento deriva dalla somma del contenuto dei due decreti.

### L'uscita di Cipro, Malta e Corea

Relativamente alla black list di cui al D.M. del 21/11/01, il D.M. del 27/07/10 ha eliminato Cipro dall'art.1 e i n. 3) e 10) dall'art.3. Si tratta, rispettivamente, della Corea del Sud, con riferimento alle società che godono delle agevolazioni previste dalla tax Incentives Limitation Law e di 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.

Malta e Cipro sono quindi fuoriuscite dalla black list. In questo modo è stato risolto il problema della compatibilità della disciplina sulle controlled foreign companies con la libertà di stabilimento sancita dal Trattato di Roma istitutivo della CEE. L'uscita della Corea dalla black list, invece, discende dall'accordo amministrativo tra l'Amministrazione Finanziaria italiana e quella della Corea del Sud in base al quale l'autorità fiscale coreana si è impegnata ad effettuare lo scambio di informazioni previsto dall'art. 26 dal-



l'art.26 della Convenzione finalizzato a verificare, mediante il controllo delle transazioni intercorse tra imprese italiane ed imprese domiciliate fiscalmente nella Corea del Sud, che le imprese coreane non usufruiscano dei benefici della Tax incentives Limitation Law. Relativamente alla black list di cui al D.M. del 4/05/99, l'art.2 del D.M. del 27/07/10 ha espunto dalla lista Cipro e Malta. Ciò significa che le persone fisiche che trasferiscono la residenza dall'Italia in uno di questi due Paesi non devono più dimostrare all'Agenzia delle Entrate l'effettività del trasferimento all'estero.

In sostanza, non trova più applicazione l'art.2, co.2-bis Tuir che prevede un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

La modifica risponde all'esigenza di garantire il principio di libera circolazione delle persone nell'ambito della UE. La sua portata pratica appare comunque limitata dato che la casistica di persone fisiche che trasferiscono la loro residenza in questi Paesi appare marginale.

Poiché il D.M. del 27/07/10 è entrato in vigore il 4 agosto 2010, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, i tre Paesi Malta, Cipro e Corea del Sud rientrerebbero nella black list derivante dalla sommatoria del D.M. del 21/11/01 e D.M. del 4/05/99 dal 1°luglio 2010, data di entrata in vigore del nuovo adempimento, al 4 agosto, data di espunzione dei paesi dalle liste. L'articolo 2 del D.M. del 5/08/10, tuttavia, ha provveduto ad escludere dall'adempimento le operazioni con soggetti residenti in questi tre Paesi anche per il periodo 1/07/10 - 4/08/10. Alla luce delle considerazioni fatte, proponiamo l'unione delle due black list inserendo le limitazioni concesse dal Legislatore.

<b>Paesi a fiscalità privilegiata</b>	
Alderney (Isole del Canale)	Kiribati (ex Isole Gilbert)
Andorra	Libano
Angola (solo per alcune tipologie societarie)	Liberia
Anguilla	Liechtenstein
Antigua	Lussemburgo (solo per alcune tipologie societarie)
Antille Olandesi	Macao
Aruba	Maldive
Bahamas	Malesia
Bahrein	Mauritius
Barbados	Monaco
Barbuda	Montserrat
Belize	Nauru
Bermuda	Niue
Brunei	Nuova Caledonia
Costarica	Oman
Dominica	Panama
Ecuador	Polinesia francese
Emirati Arabi Uniti	Portorico (solo per alcune tipologie societarie)
Filippine	Saint Kitts e Nevis
Giamaica (solo per alcune tipologie societarie)	Saint Lucia
Gibilterra	Saint Vincent e Grenadine
Gibuti (ex Afar e Issas)	Salomone



Grenada	Samoa
Guatemala	San Marino
Guernsey (Isole del Canale)	Sant'Elena
Herm (Isole del Canale)	Sark (Isole del Canale)
Hong Kong	Seychelles
Isola di Man	Singapore
Isole Cayman	Svizzera
Isole Cook	Taiwan (Chunghua MinKuo);
Isole Marshall	Tonga
Isole Turks e Caicos	Turks e Caicos
Isole Vergini britanniche	Tuvalu (ex Isole Ellice)
Isole Vergini statunitensi	Uruguay
Jersey (Isole del Canale)	Vanuatu.
Kenia (solo per alcune tipologie societarie)	

### L'inclusione nella comunicazione dei servizi esclusi da Iva

Un aspetto di particolare interesse che aveva suscitato dibattito tra gli operatori riguardava l'eventuale obbligo di segnalare nel modello di comunicazione le operazioni fuori campo Iva. La ratio dell'adempimento dovrebbe condurre ad una risposta favorevole visto che la maggior parte dei servizi erogati risulterà fuori campo Iva in base alla nuova regola contenuta nell'art.7-ter del DPR n.633/72 che prevede l'applicazione del tributo nel Paese del committente.

Tuttavia, l'art.1 del D.L. n.40/10 stabilisce espressamente che sono rilevanti ai fini della comunicazione le operazioni "registrate o soggette a registrazione". Poiché, ai sensi dell'art.21 DPR n.633/72, le prestazioni di servizi fuori campo Iva non sono soggette all'obbligo di fatturazione se effettuate nei confronti di soggetti extracomunitari, di fatto queste non sarebbero mai oggetto di comunicazione. Il comma 6, infatti, stabilisce che:

la fattura deve essere emessa anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art.7-bis, co.1, e per le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art.7-ter.

Seguendo questa linea interpretativa si farebbe però fatica a giustificare la presenza dei righe A10 e del rigo A27 del Modello.

Operazioni non soggette ad IVA		
A9	Importo complessivo delle cessioni di beni	,00
A10	Importo complessivo delle prestazioni di servizi	,00
Acquisti non soggetti ad IVA		
A26	Importo complessivo degli acquisti di beni	,00
A27	Importo complessivo degli acquisti di servizi	,00

Il rigo A10 potrebbe interessare le prestazioni di servizi effettuate a un soggetto residente a Malta o Cipro. Ricordiamo infatti che il Modello era stato approvato prima della modifica della black list.

Vi sono, inoltre, alcuni casi di operazioni che non sono considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi ai sensi, rispettivamente dell'art.2 e dell'art.3 del DPR n.633/72.



Si consideri, a mero titolo di esempio, la cessione d'azienda art.2, lett.b) e le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai n. 5) e 6) dell'art.2 della L. n.633/41, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale (art.3, lett.a). Sulla questione è intervenuto l'art.3 del D.M. del 5/08/10 il quale stabilisce che l'obbligo di comunicazione viene esteso alle prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti black list di cui al D.M. 4/05/99 e al D.M. del 21/11/01.

La norma è chiara nel prevedere l'obbligo di segnalazione solo per i servizi che non sono soggetti ad Iva per difetto di territorialità e che dovranno essere indicati nei righe A10 e A27. Da ciò si desume quindi che:

- Non sono mai da segnalare le cessioni di beni prive del requisito di territorialità, diverse da quelle indicate nel co.6 dell'art. 21, a meno che il cedente italiano non scelga di emettere fattura e assoggettarsi quindi all'obbligo di registrazione;
- Non sono mai da segnalare le cessioni che non sono considerate tali dall'art.2 del DPR Iva;
- Non sono mai da segnalare i servizi che non sono considerati tali dall'art.3 del DPR Iva.

L'articolo 4, punto 2 del D.M. del 5/08/10 stabilisce che le disposizioni di cui all'art.3 del presente decreto si applicano alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010. Pertanto, non sono oggetto di segnalazione le prestazioni di servizi effettuate o ricevute nel bimestre luglio e agosto che risultano fuori campo Iva per difetto di territorialità.

#### **L'esonero per i soggetti dispensati per operazioni esenti**

L'articolo 2 del D.M. 5/08/10 ha stabilito che sono escluse dall'obbligo di comunicazione le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sempre che il contribuente si avvalga della dispensa dagli adempimenti di cui all'art.36-bis.

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

È appena il caso di ricordare che l'art.36-bis concede ai contribuenti che svolgono esclusivamente operazioni esenti, la possibilità di godere di particolari agevolazioni, in virtù del fatto che essendo loro preclusa (o grandemente limitata), di fatto, la detrazione dell'imposta, perdono l'interesse ad eseguire adempimenti contabili quali la fatturazione o la registrazione.

Nello specifico, la norma prevede che il contribuente, previa opzione comunicata all'ufficio, è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art.10, con esclusione però delle operazioni di cui ai n. 11 (oro da investimento), 18 (prestazioni sanitarie) e 19 (prestazioni di ricovero e cura), fermi restando:

- i predetti obblighi di fatturazione e registrazione, se riferiti ad altre operazioni eventualmente poste in essere;
- l'obbligo di registrazione degli acquisti;
- l'obbligo di rilasciare la fattura quando richiesta dal cliente.

Il soggetto che opta ex art.36-bis, a fronte delle agevolazioni contabili, perde il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, nella presunzione che tutti gli acquisti sono riferibili all'attività esente. Generalmente la dispensa dell'art.36-bis viene chiesta da banche e società di assicurazione.



## Un caso

Esaminiamo un esempio di compilazione del Modello nel caso di servizi privi del requisito di territorialità. Alfa Srl effettua alcune consulenze a favore di una società residente a Hong Kong. In particolare, ogni mese viene emessa una fattura di €40.000 che viene prontamente incassata.

Ogni mese, inoltre, Alfa Srl riceve una fattura da un'altra società di Hong Kong sempre per consulenze, per un importo costante di €20.000. Anche queste fatture vengono prontamente pagate.

Trattandosi di rapporti con soggetti residenti in paradisi fiscali, si deve valutare la compilazione della comunicazione. Poiché le prestazioni attive sono fuori campo Iva ai sensi dell'art.7-ter, se Alfa Srl non emette fattura, la comunicazione risulterà necessaria solo a partire dal mese di settembre.

Diversamente, per gli acquisti di servizi, essendo l'Iva assolta con l'autofatturazione, la comunicazione dovrà essere presentata a partire da luglio.

Ipotizzando che Alfa abbia una periodicità mensile, le comunicazioni dovranno essere compilate con le seguenti modalità.

Per i mesi di luglio e agosto andranno compilati i righi A21 e A22 con indicazione del servizio auto fatturato.

Acquisti imponibili	
A19 Importo complessivo degli acquisti di beni	,00
A20 Importo complessivo dell'imposta relativa agli acquisti di beni	,00
A21 Importo complessivo degli acquisti di servizi	20.000 ,00
A22 Importo complessivo dell'imposta relativa agli acquisti di servizi	4.000 ,00

Per il mese di settembre verrà compilato un ulteriore modulo con i servizi prestati fuori campo Iva. Ricordiamo che serve un modulo per ogni cliente o fornitore black list.

Operazioni non soggette ad IVA	
A9 Importo complessivo delle cessioni di beni	,00
A10 Importo complessivo delle prestazioni di servizi	40.000 ,00

