

AI SIGG.RI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 03/P/2021

Rimini, li 9 settembre 2021

OGGETTO Importanti novità in vigore dal 1° ottobre 2021 riguardanti:

- ✓ la disciplina IVA dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino;
- ✓ l'introduzione della fatturazione elettronica negli scambi con la Repubblica di San Marino.

INDICE:

1	PREMESSA.....	2
1.1	Il nuovo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021.....	2
1.2	Entrata in vigore delle nuove norme (Artt. 2 e 22 D.M.F. 21/06/2021)	2
2	LINEAMENTI GENERALI DEL NUOVO SISTEMA.....	3
2.1	Momento di effettuazione delle operazioni (cessioni ed acquisti) – contratti estimatori.....	3
3	CESSIONI DI BENI DALL'ITALIA VERSO SAN MARINO (Titolo II del D.M.F. 21/06/2021).....	4
3.1	Modalità di trasmissione della fattura elettronica (Art. 3 del D.M.F. 21/06/2021)	4
3.1.1	Compilazione della fattura elettronica e altri aspetti salienti	4
3.2	Emissione della fattura cartacea (Art. 4 del D.M.F. 21/06/2021).....	6
3.2.2	Novità sulle fatture cartacee	6
3.3	Invio di beni dall'Italia a San Marino in conto lavorazione, visione o per essere impiegati per realizzare una prestazione di servizi (Art. 1, comma 2, del D.M.F. 21/06/2021)	6
3.4	Possibile abolizione degli elenchi riepilogativi concernenti le cessioni di beni a San Marino (Art. 17 del D.M.F. 21/06/2021).....	7
4	CESSIONI DI BENI DA SAN MARINO VERSO L'ITALIA (Titolo III del D.M.F. 21/06/2021).....	7
4.1	Modalità di emissione della fattura elettronica (Art. 6 del D.M.F. 21/06/2021).....	7
4.1.1	Fattura elettronica con addebito di IVA (Art. 7 del D.M.F. 21/06/2021)	7
4.1.2	Fattura elettronica senza addebito di IVA (Art. 8 del D.M.F. 21/06/2021).....	8
4.2	Modalità di emissione della fattura cartacea (Art. 9 del D.M.F. 21/06/2021).....	8
4.2.3	Fattura cartacea con addebito di IVA (Art. 10 del D.M.F. 21/06/2021).....	8
4.2.4	Fattura cartacea senza addebito di IVA (Art. 11 del D.M.F. 21/06/2021)	8
4.3	Violazione dell'obbligo di fatturazione da parte del cedente sammarinese(Art. 12 del D.M.F. 21/06/2021).....	9
4.4	Invio di beni da San Marino all'Italia in conto lavorazione, visione o per essere impiegati per realizzare una prestazione di servizi (Art. 1, comma 4, del D.M.F. 21/06/2021)	9
4.5	Aspetti salienti riguardanti la fatturazione delle cessioni di beni da San Marino verso l'Italia e la detrazione dell'IVA	9
4.6	Il rappresentante fiscale in Italia dell'operatore economico sammarinese.....	10
5	CESSIONI NEI CONFRONTI DI PRIVATI, CESSIONI DI MEZZI DI TRASPORTO NUOVI E VENDITE A DISTANZA (Titolo IV del D.M.F. 21/06/2021)	11
5.1	Cessioni nei confronti di privati – Regole generali (Art. 13 del D.M.F. 21/06/2021)	11
5.2	Cessioni di mezzi di trasporto nuovi (Art. 14 del D.M.F. 21/06/2021).....	11
5.3	Vendite a distanza nei confronti di privati (Art. 15 del D.M.F. 21/06/2021)	12
6	FATTURA ELETTRONICA VERSO SAN MARINO PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI (Titolo VI del D.M.F. 21/06/2021) - ESTEROMETRO	13

1 PREMESSA

1.1 IL NUOVO DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 21 GIUGNO 2021.

Con l'art. 12 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (Decreto crescita), è stato introdotto l'obbligo di emissione della fattura elettronica nei rapporti di scambio tra Italia e San Marino, cercando in questo modo di modernizzare e razionalizzare gli adempimenti degli operatori e degli Uffici finanziari dei due Stati, fondati, sinora, sul defatigante sistema di natura "cartolare" che prevede l'emissione di fatture cartacee da integrare, timbrare, annotare... e che comporta una produzione immane di documenti, non più gestibili in un sistema moderno.

Per quanto riguarda l'attuazione delle nuove regole italiane, sulla G.U. n. 168 del 15 luglio 2021 è stato pubblicato il nuovo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021 (di seguito anche "regolamento") che si presenta con una formulazione più agevole, fondata su 7 titoli e composto di 23 articoli, rispetto all'attuale e ben noto Decreto ministeriale del 24 dicembre 1993. Il decreto del 21 giugno è, inoltre, completato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021, con il quale sono stabilite le "Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le operazioni effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e soggetti residenti nella Repubblica di San Marino ai sensi dell'art. 12 Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, c.d. Decreto crescita, convertito con modificazioni nella Legge 28 giugno 2019, n. 58".

Con la presente circolare, assai corposa e pertanto di non facile lettura, ci proponiamo di illustrare in maniera sistematica la nuova disciplina IVA degli scambi fra Italia e San Marino e di fornire, perciò, ai Clienti dello Studio Semprini-Cesari & Nini un valido strumento operativo da consultare ogniqualvolta si rendesse necessario applicare in concreto i nuovi dettami.

1.2 ENTRATA IN VIGORE DELLE NUOVE NORME (ARTT. 2 E 22 D.M.F. 21/06/2021)

Prima di affrontare l'esame della nuova disciplina IVA dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino è assolutamente indispensabile tenere ben presente che la decorrenza delle nuove regole che è articolata come segue:

- a) il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021 (di seguito anche "regolamento") entrerà in vigore il 1° ottobre 2021. Dalla medesima data cessano di avere efficacia le disposizioni del Decreto del Ministro delle Finanze 24 dicembre 1993, che dunque andrà in soffitta;
- b) dal 1° ottobre 2021 e fino al 30 giugno 2022, per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, la fattura potrà essere emessa e ricevuta in formato elettronico o in formato cartaceo, ma, si badi bene, nel caso di fatture cartacee devono essere adottate le nuove regole contenute nel D.M.F. 21/06/2021 e non più quelle di cui al vecchio D.M.F. del 24/12/1993, così come per la detrazione dell'IVA sulle importazioni da San Marino varranno le nuove regole illustrate più avanti!
- c) a decorrere dal 1° luglio 2022 per le cessioni di beni le fatture, nonché le note di variazione, dovranno essere emesse ed accettate soltanto in formato elettronico utilizzando Sistema di Interscambio (SDI), fermo restando che l'emissione della fattura in formato elettronico continuerà a non essere obbligatoria per le ipotesi escluse da disposizioni di legge (ad. es. i contribuenti forfettari, i minimi, le ASD in regime L. n. 398/91 che continueranno ad emettere fatture cartacee applicando, però, regole contenute nel nuovo D.M.F. 21/06/2021).

È quindi importante sottolineare come il nuovo regolamento, pur entrando in vigore il 1° ottobre 2021, non spiegherà immediatamente tutti i propri effetti perché, solo per quanto attiene la possibilità di emettere le fatture in formato elettronico, è previsto un periodo transitorio che si concluderà il 30 giugno 2022, entro il quale gli operatori economici di entrambi i Paesi potranno emettere le fatture elettroniche su base volontaria. Trascorso questo periodo, salvo specifiche esclusioni di legge (quali ad esempio, quelle relative ai soggetti nazionali in regime forfettario, etc...), tutti gli operatori economici saranno obbligati ad emettere le fatture in modalità elettronica. Peraltro, gli operatori non obbligati per legge potranno, se lo vorranno (si tratta dunque di una mera possibilità), emettere fatture elettroniche, anche limitatamente alle sole cessioni nei confronti degli operatori sammarinesi o soggetti ad essi assimilati, mantenendo la fatturazione cartacea per tutte le altre operazioni.

2 LINEAMENTI GENERALI DEL NUOVO SISTEMA

Il punto nodale del D.M. 21 giugno 2021 si fonda sull'utilizzo della fattura elettronica, fermo restando che, come anche previsto in precedenza, per le transazioni con la Repubblica di San Marino, al pari di quanto avviene in Unione Europea, l'imposta deve assolvere nel Paese di destinazione in cui il bene viene trasportato e consumato, alla imprescindibile condizione che il cessionario sia un soggetto passivo d'imposta o un soggetto ad esso assimilato.

Diversamente, laddove gli acquirenti siano privati consumatori o soggetti a questi essi assimilati, l'imposta è assolta nel Paese in cui il bene è acquistato.

Sono previste due sole deroghe: la prima riguarda l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi o considerati come nuovi di fabbrica, che scontano sempre l'imposta nel Paese dove avviene l'immatricolazione; la seconda, invece, attiene le c.d. vendite a distanza in favore di privati che diventano imponibili nel Paese di destinazione, quando il cedente ha superato nel corso dell'anno solare precedente il volume delle vendite verso privati sammarinesi pari a 28.000 euro, ovvero, non verificandosi tale condizione, dal momento in cui tale limite sia superato nel corso dell'anno.

Invero, l'obbligo dell'emissione della fattura elettronica non solo non deve essere visto come un aggravio, ma va letto nell'ottica anche di evitare che gli operatori debbano compilare il c.d. estero metro, previsto dal comma 3-bis, dell'art. 1, D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015, considerato che esso non è richiesto proprio quando le operazioni sono certificate da fatture elettroniche.

In particolare, per ciò che riguarda le nuove regole degli scambi tra Italia e San Marino, l'art. 20 del D.M. 21 giugno 2021 prevede che gli operatori economici stabiliti in Italia possano emettere fatture elettroniche, in alternativa alle fatture cartacee, anche per le prestazioni di servizi, purché queste siano fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale. In questo caso l'emissione delle fatture elettroniche sarà effettuata, comunque, su base volontaria anche dopo il 30 giugno 2022. Al riguardo, infatti, si precisa che, in generale, le prestazioni di servizi non sono disciplinate nel nuovo decreto di interscambio, il quale si limita a regolamentare le transazioni aventi ad oggetto beni che sono introdotti nel territorio dello Stato dal territorio della Repubblica sammarinese ovvero sono trasferiti dall'Italia a San Marino.

In effetti, è importante sottolineare come, nei rapporti di interscambio, l'IVA non è dovuta solo nelle operazioni di mero acquisto effettuate presso operatori sammarinesi, ma è dovuta ogni qual volta i beni sono introdotti in territorio italiano.

Ovviamente, non tutte le introduzioni di beni in territorio italiano sono considerate quali importazioni rilevanti ai fini IVA. A tal fine, il comma 4 dell'art. 1 del nuovo decreto individua specifiche e ben determinate ipotesi di esclusione che, peraltro, richiamano le analoghe esclusioni previste in ambito unionale. Ad esempio, non sono considerate importazioni le introduzioni in Italia di beni provenienti da San Marino e destinati ad essere oggetto di lavorazioni o manipolazioni, oppure, i beni strumentali impiegati per realizzare una prestazione di servizi.

Altra novità che determina importanti conseguenze riguarda il momento in cui si considerano effettuate le operazioni rilevanti ai fini IVA. Segnatamente, nel comma 5 dell'art. 1 del regolamento è previsto che tale momento è individuato con riferimento all'inizio del trasporto o della spedizione da ciascuno dei due Paesi, come del resto avviene anche in ambito unionale. In questo modo diventa più agevole il computo dei termini per porre in essere i vari adempimenti anche nei rapporti di interscambio tra Italia e San Marino.

Si ritiene opportuno sottolineare come soltanto con il nuovo regolamento siano state introdotte queste disposizioni, atteso che, fino ad oggi, per le operazioni esaminate la relativa qualificazione e momento di effettuazione trovava soluzione, pur con diverse incertezze, nei principi di carattere generale.

Da ultimo, merita di essere rimarcato come il decreto disciplini unicamente le cessioni di beni verso San Marino e gli acquisti di beni provenienti da questo Stato o le operazioni ad esse assimilate, pertanto operazioni diverse, quali ad esempio la vendita di un bene esistente in Italia da parte di un operatore sammarinese non sarà sottoposta alla disciplina contenuta nel decreto ministeriale, ma alla normativa generale IVA nazionale. In questa ipotesi, infatti, non si tratta di una vendita di beni provenienti da San Marino, ma di una cessione di beni esistenti in Italia di proprietà di un operatore sammarinese.

2.1 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI (CESSIONI ED ACQUISTI) – CONTRATTI ESTIMATORI

Si è già fatto notare che l'art. 1, comma 5, del regolamento stabilisce che dal 1° ottobre 2021 le operazioni rilevanti ai fini IVA con San Marino si considerano effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato o dal territorio della Repubblica di San Marino; questo modo diventa più agevole il computo dei termini per porre in essere i vari adempimenti anche nei rapporti di interscambio tra Italia e San Marino.

Vale la regola generale secondo cui se anteriormente alla consegna dei beni a San Marino o indipendentemente da essa sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento (art. 1, comma 6, del D.M.F. 21/06/2021).

L'art. 1, comma 5, del D.M.F. 21/06/2021 dispone tuttavia che se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna o spedizione, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Parimenti, nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Le disposizioni relative alle cessioni con effetti traslativi differiti ed ai contratti estimatori operano a condizione che:

- a) dette operazioni siano annotate in apposito registro di carico e scarico tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- b) la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto (la cui emissione, come si dirà più avanti, è sempre obbligatoria per le vendite a San Marino).

È inoltre prevista la possibilità di far ricorso a schemi modellati sul «call off stock» disciplinato dall'articolo 17-bis della direttiva 2006/112 (il regolamento richiama infatti il contratto estimatorio e simili). Anche per i contratti "tipo" call off stock, occorre tenere un apposito registro delle movimentazioni ed emettere DDT con specifica causale.

3 CESSIONI DI BENI DALL'ITALIA VERSO SAN MARINO (Titolo II del D.M.F. 21/06/2021)

Il Titolo II del decreto in esame è totalmente dedicato alle cessioni di beni che sono esportati dall'Italia verso San Marino e disciplina le procedure per l'emissione sia delle fatture elettroniche che di quelle cartacee.

3.1 MODALITÀ DI TRASMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 3 DEL D.M.F. 21/06/2021)

Le fatture attive relative a cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi d'imposta residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, devono riportare il predetto numero identificativo del cessionario sammarinese.

L'operatore italiano trasmette tali fatture allo SDI (vedi oltre per i codice destinatario) che, a sua volta, le inoltra all'ufficio tributario di San Marino, il quale, una volta verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione (monofase), convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate attraverso apposito canale telematico.

L'operatore economico italiano deve poi visualizzare telematicamente l'esito del controllo effettuato dall'ufficio tributario di San Marino attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Invero attraverso il portale fatture e corrispettivi, nel caso di cessioni di beni dall'Italia verso San Marino, oltre ai dati fiscali della fattura elettronica emessa, il cedente italiano visualizza la fattura elettronica inviata dallo stesso verso San Marino, con il relativo esito conseguente ai controlli effettuati dall'Ufficio tributario di San Marino.

Se entro i quattro mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario non ne ha convalidato la regolarità, l'operatore economico italiano, nei trenta giorni successivi deve regolarizzare l'operazione mediante emissione sia di una nota di variazione per stornare l'originaria fattura non imponibile, sia di una fattura assoggettata ad IVA, senza il pagamento di sanzioni e interessi (Cfr. anche art. 3, comma 2 del Provv. n. 211273 del 5/8/2021).

3.1.1 Compilazione della fattura elettronica e altri aspetti salienti

Per quanto attiene alla possibilità per i soggetti passivi stabiliti o identificati in Italia di emettere la fattura elettronica nei confronti di operatori o soggetti ad essi assimilati residenti o identificati in San Marino, si sottolinea come sarà possibile predisporre le fatture elettroniche con le stesse modalità e termini previsti per quelle emesse nei confronti della clientela italiana.

L'unica differenza riguarda la compilazione del campo "codice destinatario", dove andrà indicato quello attribuito all'Ufficio tributario della Repubblica di San Marino costituito dalla seguente sequenza alfanumerica di 7 caratteri:

“Codice destinatario” dell’Ufficio tributario della Repubblica di San Marino: 2R4GT08 (NB O di Otranto)

Si sottolinea anche l'importanza di indicare in fattura il codice di identificazione corretto (composto dal prefisso SM seguito da cinque numeri) dell'operatore sammarinese, senza il quale l'operazione non può essere considerata non imponibile.

Quanto al tipo documento e al codice natura, dovranno essere utilizzati rispettivamente:

- il tipo documento TD24 fattura differita di cui all'art. 21, comma 4, terzo periodo, lett. a), del d.P.R. n. 633/1972 e
- il codice natura IVA N3.3 - non imponibili - cessioni verso San Marino.

Questo perché, nei trasferimenti di beni a qualsiasi titolo dal territorio italiano verso quello sammarinese, i beni devono essere sempre scortati dal documento di trasporto. Infatti, oltre a consentire la fatturazione differita, nei rapporti Italia e San Marino, il DDT serve a documentare il trasferimento in territorio sammarinese ¹.

Le uniche eccezioni, in cui è possibile emettere una fattura in assenza di un DDT nei confronti di operatori sammarinesi, sono legate al pagamento di acconti, ovvero, quando indipendentemente da essi sia, comunque, emessa fattura. In queste ipotesi, infatti, gli operatori italiani possono emettere fatture senza che sia stato redatto il documento di trasporto. Resta inteso che queste fatture non verranno validate dall'Ufficio tributario in quanto è necessario che i beni siano prima effettivamente introdotti in territorio sammarinese, momento in cui è dovuta l'imposta sulle importazioni.

Chiara in questo senso l'ultima parte del comma 1 dell'art. 3 del regolamento, in cui è specificato che detto Ufficio, “una volta verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione, convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate attraverso apposito canale telematico”.

A sua volta, l'Amministrazione finanziaria italiana inserendo la fattura convalidata nel portale fatture e corrispettivi del cedente consente a quest'ultimo di visualizzare telematicamente l'esito del controllo.

Le fatture di acconto dovranno, perciò, essere richiamate nelle fatture di saldo, così come del resto avviene oggi con le fatture in formato cartaceo, sulla falsariga di quanto previsto per le cessioni all'esportazione verso altri Paesi extraUE.

Del tutto evidenti i vantaggi legati all'utilizzo della fatturazione elettronica: la mancanza di un concreto potere di verifica anticipata della validità del codice di identificazione dell'acquirente sammarinese (da cui - si ribadisce - discende il regime della non imponibilità) rende particolarmente vantaggioso l'utilizzo della fattura elettronica.

Infatti, dopo pochi giorni dalla trasmissione al SDI è possibile conoscere l'esito dell'operazione. Sicuramente è un grande miglioramento rispetto al periodo di tempo necessario per avere informazioni sull'esito delle operazioni quando sono emesse fatture in formato cartaceo. La pregressa tempistica comportava, infatti, che la scoperta tardiva dell'irregolarità delle fatture imponeva il versamento dell'IVA, degli interessi e, in alcune situazioni, anche delle sanzioni.

Relativamente a questo delicato argomento si segnala una importante innovazione introdotta nell'ultima parte del comma 3 dell'art. 3. Il nuovo decreto prevede, infatti, la possibilità per gli operatori italiani di regolarizzare le cessioni nei confronti di operatori sammarinesi, erroneamente considerate come non imponibili, versando l'imposta dovuta, senza il pagamento di sanzioni e interessi, purché ciò avvenga entro i trenta giorni successivi ai quattro mesi dalla data di emissione della fattura. Questa regolarizzazione è riconosciuta anche per le fatture cartacee.

Un'altra importante novità che diventerà operativa dal 1° ottobre 2021 riguarda le note di variazione, le quali con il nuovo regolamento sono state richiamate al comma 1 dell'art. 2 e sono state in tutto parificate alle fatture di vendita in formato elettronico.

Si tratta di una innovazione non di poco conto che modificherà i comportamenti adottati dagli operatori fino ad oggi. Infatti una volta che era stata emessa e presentata una fattura all'Ufficio tributario, l'operazione era per così dire “cristallizzata”, pertanto, una sua rivisitazione richiedeva un successivo confronto con il medesimo Ufficio tributario; in sostanza, operava la stessa procedura valida per le cessioni all'esportazione con altri Paesi extra UE, dove gli abbuoni e gli sconti o, comunque, le rettifiche che non siano state poste al vaglio della dogana di esportazione non possono incidere ai fini IVA.

¹ In tal senso si esprime il comma 1 dell'art. 5 del nuovo regolamento dove viene stabilito che “Le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio della Repubblica di San Marino, effettuate nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, sono accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472,”.

Nelle vendite nei confronti di operatori sammarinesi, fino ad oggi si tendeva, perciò, a prediligere solo le variazioni ai fini contabili e non ai fini IVA, con la sola esclusione per il plafond, analogamente a quanto previsto per i Paesi UE, dove la rettifica in diminuzione di una cessione intracomunitaria, pur se non operata (in quanto non obbligatoria), comporta, comunque, una riduzione del plafond, secondo quanto indicato nella circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, al punto B.10.3 ["(l)e variazioni in diminuzione, anche se non operate, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond"].

3.2 EMISSIONE DELLA FATTURA CARTACEA (ART. 4 DEL D.M.F. 21/06/2021)

Gli operatori economici residenti, stabiliti o identificati in Italia, che per le cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino non sono obbligati a emettere fattura elettronica², possono emettere la fattura in formato elettronico o, in alternativa, in formato cartaceo.

La fattura cartacea è emessa in tre esemplari, due dei quali sono consegnati al cessionario.

Il cessionario sammarinese deve poi trasmettere al cedente italiano un esemplare della fattura restituita dal cessionario stesso vidimata con l'indicazione della data, munita di timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura «Rep. di San Marino - Uff. tributario».

L'operatore italiano che, entro quattro mesi dall'emissione della fattura, non abbia ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne deve dare comunicazione al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate; se entro trenta giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata deve regolarizzare l'operazione mediante emissione sia di una nota di variazione per stornare l'originaria fattura non imponibile, sia di una fattura assoggettata ad IVA, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

3.2.2 Novità sulle fatture cartacee

Si rimarca che fatture cartacee dopo il periodo transitorio previsto fino al 30 giugno 2022 saranno circoscritte agli operatori non obbligati per legge all'emissione delle fatture elettroniche.

Ad ogni modo, anche per questi documenti sono state introdotte alcune semplificazioni.

Per quanto attiene le procedure, si rileva come con l'entrata in vigore del nuovo decreto non sarà più necessario annotare a margine di ciascuna registrazione delle fatture emesse nei confronti dei clienti sammarinesi, la data di arrivo della copia della fattura marcata e punzonata dall'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino mediante la dicitura "pervenuto documento probatorio di cui all'articolo 3 del D.M.F. 24/12/1993 in data"

Si ribadisce che, per dimostrare la regolarità dell'operazione, il cedente italiano deve rientrare nel materiale possesso della fattura originale, a suo tempo emessa, che deve essere restituita dall'operatore sammarinese munita del visto dell'Ufficio tributario, il quale, però, non apporrà più la marca prevista all'art. 6 del Decreto del 24 dicembre 1993.

Come già detto anche per le fatture in formato cartaceo è consentita la regolarizzazione per quelle che si dimostrassero a posteriori errate senza il pagamento di sanzioni e interessi.

Parimenti è consentito anche in caso di emissione delle fatture cartacee l'impiego di note di variazione per apportare modifiche o integrazioni, sulla base delle previsioni dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

3.3 INVIO DI BENI DALL'ITALIA A SAN MARINO IN CONTO LAVORAZIONE, VISIONE O PER ESSERE IMPIEGATI PER REALIZZARE UNA PRESTAZIONE DI SERVIZI (ART. 1, COMMA 2, DEL D.M.F. 21/06/2021)

L'art. 1, comma 2 del D.M.F. 21/06/2021 stabilisce che non costituisce cessione l'invio di beni nel territorio della Repubblica di San Marino per lo svolgimento di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale (es. spedizioni in c/lavorazione) o a prepararne la distribuzione o la rivendita (es. invio di campionari, di beni in c/visione), quando i beni sono successivamente trasportati o rispediti al committente operatore economico italiano, nonché per l'introduzione nel territorio di San Marino di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni di servizi.

Si noti che il regolamento si limita a chiedere che i beni «tornino» al committente italiano, senza precisare il luogo della riconsegna. Tale disposizione opera a condizione che:

² dal 1° ottobre 2021 fino al 30 giugno 2022 tutti gli operatori; dal 1° luglio 2022 solo gli operatori esclusi dalla e-fattura per disposizioni di legge (ad. es. i forfettari).

- a) dette operazioni siano annotate in apposito registro di carico e scarico tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633 del 1972;
 - b) la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.
- Andrebbe precisato quale sia, in queste ipotesi, il periodo massimo di permanenza del bene a San Marino e quindi se valga il termine ordinario di 24 mesi per le merci in ammissione temporanea.

3.4 POSSIBILE ABOLIZIONE DEGLI ELENCHI RIEPILOGATIVI CONCERNENTI LE CESSIONI DI BENI A SAN MARINO (ART. 17 DEL D.M.F. 21/06/2021)

Come noto, nel caso di cessioni di beni nei confronti di soggetti passivi sammarinesi, scatta l'obbligo di presentazione del modello INTRASTAT, solo se il cedente italiano ha effettuato anche cessioni verso altri Stati UE, anche se riferite a periodi diversi da quello in cui ha effettuato le vendite a San Marino.

Si rileva che con l'entrata in vigore del nuovo decreto probabilmente non sarà più necessario compilare i Modelli INTRASTAT per le cessioni di beni a San Marino effettuate a partire dal 1° ottobre 2021; tuttavia manca ancora una comunicazione ufficiale dell'Agenzia delle Dogane in tal senso.

Per quanto riguarda gli acquisti da San Marino continua a non essere previsto l'obbligo di presentazione del modello INTRASTAT. Nel caso di prestazioni di servizi resi o ricevuti, verso e da San Marino, non è necessario presentare il modello INTRASTAT.

4 CESSIONI DI BENI DA SAN MARINO VERSO L'ITALIA (Titolo III del D.M.F. 21/06/2021)

Il titolo III del regolamento disciplina gli acquisti di beni presso operatori sammarinesi. Anche in questo caso sono previste le procedure per l'emissione da parte dei cedenti di fatture sia in formato elettronico che in formato cartaceo.

Considerato che gli operatori sammarinesi possono emettere fatture con addebito di IVA o senza l'imposta, le procedure ora previste dal regolamento sono diventate quattro:

1. fattura elettronica con addebito di IVA;
2. fattura elettronica senza addebito di IVA;
3. fattura cartacea con addebito di IVA;
4. fattura cartacea senza addebito di IVA.

4.1 MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 6 DEL D.M.F. 21/06/2021)

Le fatture elettroniche emesse da operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio italiano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, sono da questi trasmesse dall'ufficio tributario di San Marino, il quale le ritrasmette allo SDI. Lo SDI, a sua volta, le recapita al cessionario che visualizza, attraverso il portale fatture e corrispettivi, le fatture elettroniche ricevute.

4.1.1 Fattura elettronica con addebito di IVA (Art. 7 del D.M.F. 21/06/2021)

Se la fattura elettronica indica l'ammontare dell'IVA dovuta dal cessionario italiano, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'imposta è versata dall'operatore sammarinese all'ufficio tributario, il quale entro quindici giorni riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate (vale a dire la Direzione Provinciale di Pesaro-Urbino) e trasmette al medesimo ufficio in formato elettronico gli elenchi riepilogativi delle fatture corrispondenti a tali versamenti.

La Direzione Provinciale di Pesaro-Urbino, entro quindici giorni, controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino.

In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate chiede all'ufficio tributario di procedere ai necessari adeguamenti. In caso di versamenti carenti, l'ufficio tributario provvede alla relativa integrazione; nel caso in cui l'imposta versata sia eccedente quella dovuta, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate restituisce all'ufficio tributario le somme versate non dovute.

L'esito positivo del controllo da parte della Direzione Provinciale di Pesaro-Urbino è reso noto telematicamente all'ufficio tributario e al cessionario; quest'ultimo solo a partire da tale momento può operare la detrazione dell'IVA, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972.

A tal proposito l'art. 4, comma 1, del Provv. n. 211273 del 5/8/2021 stabilisce che attraverso la consultazione del portale fatture e corrispettivi nel caso di cessioni di beni da San Marino verso l'Italia - con addebito dell'imposta - oltre ai dati fiscali della fattura elettronica ricevuta, il cessionario italiano visualizza i dati della fattura elettronica inviata dall'operatore sammarinese, oltre all'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dalla Direzione Provinciale di Pesaro-Urbino, al fine di poter procedere alla detrazione dell'I.V.A., se ed in quanto ammessa in relazione al tipo di acquisto.

4.1.2 Fattura elettronica senza addebito di IVA (Art. 8 del D.M.F. 21/06/2021)

Se la fattura elettronica emessa non indica l'ammontare dell'IVA dovuta in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'operatore economico italiano al quale la fattura è stata recapitata tramite SDI assolve l'imposta ai sensi dell'art. 17, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, indicando l'ammontare dell'IVA dovuta esclusivamente con le modalità previste per l'integrazione delle fatture elettroniche (tipo documento TD19: integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art.17 c.2 d.P.R. 633/72).

Come al solito l'operatore economico italiano deve annotare le fatture nei registri previsti dagli articoli 23 (vendite) e 25 (acquisti) del d.P.R. n. 633/72, secondo le modalità ed i termini in essi stabiliti (reverse charge).

A tal proposito l'art. 4, comma 2, del Provv. n. 211273 del 5/8/2021 stabilisce che attraverso la consultazione del portale fatture e corrispettivi nel caso di cessioni di beni da San Marino verso l'Italia - senza addebito dell'imposta - oltre ai dati fiscali della fattura elettronica ricevuta, il cessionario italiano visualizza i dati della fattura elettronica inviata dall'operatore sammarinese, oltre all'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dalla Direzione Provinciale di Pesaro-Urbino, al fine di poter procedere doppia registrazione della fattura stessa ed alla conseguente detrazione dell'IVA, se ed in quanto ammessa in relazione al tipo di acquisto.

4.2 MODALITÀ DI EMISSIONE DELLA FATTURA CARTACEA (ART. 9 DEL D.M.F. 21/06/2021)

Gli operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, che non emettono fattura in formato elettronico, per le cessioni di beni spediti o trasportati in Italia, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, emettono la fattura in formato cartaceo.

4.2.3 Fattura cartacea con addebito di IVA (Art. 10 del D.M.F. 21/06/2021)

Se la fattura cartacea indica l'ammontare dell'IVA dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, il cedente operatore economico sammarinese:

- emette fattura in tre esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione sia quello della partita IVA del cessionario italiano;
- presenta all'ufficio tributario dette fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in tre esemplari e consegna all'ufficio tributario la somma corrispondente all'ammontare dell'IVA che risulta dovuta;
- trasmette al cessionario italiano la fattura originale restituita dall'ufficio tributario che l'ha vidimata con datario e timbrata con impronta a secco.

L'operatore economico italiano annota quindi la fattura originale trasmessa dal cedente sammarinese (vidimata con datario e timbrata con impronta a secco), nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, e può operare, ai sensi degli articoli 19 e seguenti dello stesso decreto, la detrazione dell'IVA pagata in via di rivalsa, se ed in quanto ammessa in relazione al tipo di acquisto.

4.2.4 Fattura cartacea senza addebito di IVA (Art. 11 del D.M.F. 21/06/2021)

Se la fattura cartacea non indica l'ammontare dell'IVA dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, il cedente operatore economico sammarinese:

- emette fattura in due esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione sia quello della partita IVA del cessionario italiano;
- presenta all'ufficio tributario dette due fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in due esemplari;
- trasmette al cessionario italiano uno dei due esemplari della fattura restituiti dall'ufficio tributario dopo avervi apposto il timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura «Rep. di San Marino - Uff. tributario».

L'operatore economico italiano:

- a) assolve l'imposta mediante integrazione ai sensi dell'art. 17, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, indicandone l'ammontare sull'esemplare della fattura munito di timbro a secco dell'ufficio tributario trasmesso dal fornitore sammarinese;
- b) annota le fatture nei registri previsti dagli articoli 23 (vendite) e 25 (acquisti) del d.P.R. n. 633/72, secondo le modalità ed i termini in essi stabiliti (reverse charge) e solo da tale momento può operare, ai sensi degli artt 19 e seguenti dello stesso decreto, la detrazione dell'IVA pagata in via di rivalsa, se ed in quanto ammessa in relazione al tipo di acquisto.

4.3 VIOLAZIONE DELL'OBBLIGO DI FATTURAZIONE DA PARTE DEL CEDENTE SAMMARINESE (ART. 12 DEL D.M.F. 21/06/2021)

Il cessionario italiano se non ha ricevuto fattura, o ha ricevuto fattura irregolare, deve provvedere alla emissione della stessa o alla sua regolarizzazione nei termini di cui all'art. 6, comma 9-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471³.

4.4 INVIO DI BENI DA SAN MARINO ALL'ITALIA IN CONTO LAVORAZIONE, VISIONE O PER ESSERE IMPIEGATI PER REALIZZARE UNA PRESTAZIONE DI SERVIZI (ART. 1, COMMA 4, DEL D.M.F. 21/06/2021)

L'art. 1, comma 4 del D.M.F. 21/06/2021 stabilisce che non costituisce acquisto da San Marino l'introduzione nel territorio italiano di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale (es. spedizioni in c/lavorazione) o a prepararne la distribuzione o la rivendita (es. invio di campionari, di beni in c/visione), se detti beni sono successivamente trasportati o rispediti al committente operatore economico sammarinese, nonché per l'introduzione nel territorio italiano di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni di servizi.

Tale disposizione opera a condizione che:

- a) dette operazioni siano annotate in apposito registro di carico e scarico tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- b) la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

Andrebbe precisato quale sia, anche in queste ipotesi, il periodo massimo di permanenza del bene in Italia e quindi se valga il termine ordinario di 24 mesi per le merci in ammissione temporanea.

4.5 ASPETTI SALIENTI RIGUARDANTI LA FATTURAZIONE DELLE CESSIONI DI BENI DA SAN MARINO VERSO L'ITALIA E LA DETRAZIONE DELL'IVA

Per quanto riguarda emissione delle fatture elettroniche con addebito o senza addebito d'imposta in primo luogo va fatto notare come in entrambi i casi le fatture dovranno sempre pervenire all'acquirente italiano tramite il sistema d'interscambio. Pertanto, nel caso in cui il cedente sammarinese anticipasse o trasmettesse via mail direttamente delle "fatture" ai propri clienti (ma in questo caso sarebbe più corretto parlare di documenti che rappresentano i dati contenuti nella fattura elettronica), queste non avrebbero alcuna valenza ai fini IVA, in special modo per quanto attiene il diritto alla detrazione dell'imposta.

Infatti, il diritto alla detrazione sorge all'ineliminabile condizione che il SDI depositi nel portale fatture e corrispettivi dell'acquirente italiano la fattura elettronica che gli è stata trasmessa dall'Ufficio tributario. Da quel momento l'acquirente può operare la detrazione. Tuttavia, nelle fatture con addebito d'imposta è necessario anche attendere la comunicazione da parte della Direzione Provinciale di Pesaro e Urbino, con la quale si informa il cessionario "dell'esito positivo del controllo" (Cfr. comma 4 dell'art. 7 del regolamento).

In proposito, vale anche la pena di ricordare quanto disposto all'art. 4, comma 1, del Provv. n. 211273 del 5/8/2021 in cui è previsto che: "Attraverso i servizi di consultazione di cui al punto 2, nel caso di cessioni di beni da San Marino verso l'Italia - con addebito dell'imposta (art. 7 D.M.) - oltre ai dati fiscali della fattura elettronica ricevuta, il cessionario italiano visualizza i dati della fattura elettronica inviata dall'operatore sammarinese, oltre all'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente Ufficio dell'Agenzia, al fine di poter procedere alla detrazione dell'imposta, ai sensi degli artt. 19 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972". Analogamente all'art. 4, comma 2, dello stesso provvedimento è previsto che per le cessioni verso l'Italia che vengono fatte senza addebito di imposta, ai sensi dell'art. 8 del regolamento, "l'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 4.1

³ Se il cedente sammarinese non ha emesso fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o ha emesso una fattura irregolare, il cessionario italiano deve informare l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

consente, al cessionario italiano soggetto passivo IVA, di procedere al versamento dell'imposta ai sensi dell'art. 17, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972".

È il caso di rilevare come, in caso di pagamenti di acconti da parte degli acquirenti italiani, questi ultimi non possono considerare l'operazione effettuata per la quota parte pagata, in quanto l'importazione si realizza soltanto con la materiale introduzione dei beni in territorio italiano.

Peraltro, l'Ufficio tributario appone i propri visti sulle fatture cartacee o valida i file delle fatture elettroniche da trasmettere al SDI, soltanto dopo avere riscontrato la materiale uscita dei beni dal territorio sammarinese.

Ne consegue che la mancata ricezione delle fatture per gli anticipati pagamenti non deve indurre gli acquirenti italiani a regolarizzare le operazioni, così come previsto all'art. 12 del regolamento (Cfr. il par. 4.3), che indica esplicitamente le procedure da seguire nel caso in cui, dopo che siano trascorsi quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione (giorno in cui inizia il trasporto - Cfr. art. 1, comma 5), l'acquirente non abbia ancora ricevuto le fatture secondo i dettami del regolamento.

Anche in questo caso preme rimarcare ancora una volta che le "fatture" (in realtà non devono essere considerate tali) inviate dai sammarinesi in modo irrituale rispetto alle procedure indicate nel decreto possono essere annotate soltanto ai fini contabili, ma non possono essere annotate nei registri IVA, né tantomeno concedono il diritto alla detrazione dell'imposta.

In pratica, qualora di ritenesse utile rilevare comunque l'acquisto da San Marino in attesa di ricevere la fattura "ufficiale" (si pensi ad. es. alle operazioni di fine anno) occorrerà procedere solo in contabilità generale, senza transitare dai registri IVA, come segue:

Caso A Costo a Fornitore € 1.000,00

oppure

Caso B Costo a Fatture da ricevere € 1.000,00

Al momento della ricezione della fattura elettronica "ufficiale" (con o senza addebito di IVA) si procederà alla registrazione della stessa sia ai fini IVA (con detrazione dell'imposta, se ammessa), sia in contabilità generale in contropartita di "fatture da ricevere" (caso B), oppure in contropartita del costo, previo storno della precedente registrazione come segue (caso A):

Fornitore a Costo € 1.000,00

Da ultimo si rileva che anche per gli acquisti da San Marino è possibile utilizzare le note di variazione così come disciplinate all'art. 26, del d.P.R. n. 633/1972, ma, certamente, nelle operazioni in cui sono state emesse le fatture con addebito d'imposta risulta complessa l'emissione di una nota di variazione. Su questo punto, attesa la sua rilevanza, sarebbe utile che l'Amministrazione finanziaria esprimesse le proprie valutazioni, meglio esplicitando le modalità comportamentali degli operatori.

4.6 IL RAPPRESENTANTE FISCALE IN ITALIA DELL'OPERATORE ECONOMICO SAMMARINESE

In verità, per gli acquisti di beni da San Marino, oltre alle quattro procedure sin qui esaminate⁴ ci sarebbe una ulteriore procedura che prevede l'intervento del rappresentante fiscale, eventualmente nominato in Italia dall'operatore sammarinese.

Si tratta di una procedura approvata dall'Amministrazione finanziaria italiana (Comunicazione Min. Finanze a dir. reg. entrate per l'Emilia-Romagna prot. 8 settembre 1988, n. 1998/68727) che trova frequente applicazione nel caso in cui gli acquisti siano effettuati da enti pubblici italiani e soggetti ad essi assimilati, dato che in questo modo all'acquirente è risparmiato la compilazione e l'invio dei Modelli INTRA 12 e INTRA 13 e in caso di acquisti per importi totali annui superiori a 8.256,94, euro (che dal 1° ottobre si è detto scenderà a 8.000 euro) l'obbligo di aprire una posizione IVA per assolvere l'imposta.

Non solo, l'impiego del rappresentante fiscale nel corso degli anni ha trovato sempre più ampia applicazione per risolvere i numerosi casi in cui i beni sono introdotti dall'operatore sammarinese a titolo non traslativo in Italia e solo successivamente sono qui alienati.

In pratica, è il rappresentante fiscale dell'operatore sammarinese che effettua l'importazione secondo le regole del decreto e non l'acquirente italiano.

4

1. fattura elettronica con addebito di IVA;
2. fattura elettronica senza addebito di IVA;
3. fattura cartacea con addebito di IVA;
4. fattura cartacea senza addebito di IVA.

La successiva vendita costituisce, infatti, una cessione interna in Italia, secondo i principi generali del d.P.R. n. 633/1972. A tale riguardo, si deve sottolineare che, con il nuovo regolamento, l'intervento del rappresentante fiscale risulta più circoscritto, in quanto al comma 5 dell'art. 1 è previsto che cessioni da parte di operatori sammarinesi realizzate con beni in precedenza trasferiti in Italia possono, in alcune determinate fattispecie, essere considerate delle cessioni dirette da cedente a cessionario, senza alcun tipo di intermediazione da parte del rappresentante fiscale. È questo il caso, ad esempio, dei contratti estimatori, per i quali, come si è visto, il citato comma 5 precisa che, "nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi, ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione". Il termine di un anno ha l'evidente scopo di non lasciare in sospeso troppo a lungo una operazione che potrebbe determinare evasioni o elusioni d'imposta.

5 CESSIONI NEI CONFRONTI DI PRIVATI, CESSIONI DI MEZZI DI TRASPORTO NUOVI E VENDITE A DISTANZA (Titolo IV del D.M.F. 21/06/2021)

5.1 CESSIONI NEI CONFRONTI DI PRIVATI – REGOLE GENERALI (ART. 13 DEL D.M.F. 21/06/2021)

L'art. 13 del regolamento al comma 1 stabilisce che le cessioni di beni effettuate da operatori economici italiani nei confronti di soggetti sammarinesi non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni (cioè nei confronti dei privati) sono assoggettate ad IVA applicando le aliquote previste per i beni ceduti

Simmetricamente il comma 2 dispone che le cessioni di beni effettuate da operatori economici sammarinesi nei confronti di soggetti italiani non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni (privati), sono assoggettate all'imposta monofase nel territorio della Repubblica di San Marino.

Rimangono escluse da queste regole:

- le cessioni di mezzi di trasporto nuovi;
- le vendite a distanza.

5.2 CESSIONI DI MEZZI DI TRASPORTO NUOVI (ART. 14 DEL D.M.F. 21/06/2021)

L'art. 14 del regolamento prevede che:

1. Le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427⁵, sono assoggettate al pagamento del tributo nel Paese di destinazione. Pertanto la vendita da parte di un concessionario italiano di una vettura nuova ad un soggetto sammarinese (privato o operatore economico) sconterà la monofase a San Marino, così come la vendita da parte di un concessionario sammarinese di una vettura nuova ad un soggetto italiano (privato o operatore economico) sconterà l'IVA in Italia.

2. L'acquirente italiano può chiedere al cedente sammarinese di emettere fattura con indicazione dell'IVA. In caso contrario deve presentare la fattura o il documento equipollente, per il pagamento del tributo, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, secondo le modalità ed i termini previsti dall'art. 1 del D.M.F del 19 gennaio 1993.

3. I cedenti italiani che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni possono fruire del rimborso dell'imposta pagata sull'acquisto del mezzo di trasporto, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del decreto-legge n. 331 del 1993.

Dunque, in generale, rispetto al Decreto del 24 dicembre 1993 che andrà in soffitta il 1° ottobre 2021, non si riscontrano novità o modifiche per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi,

⁵ Costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di persone o cose, esclusi le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili di cui all'art. 8-bis, primo comma, lettera c), del d.P.R. n. 633/72; i mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti

5.3 VENDITE A DISTANZA NEI CONFRONTI DI PRIVATI (ART. 15 DEL D.M.F. 21/06/2021)

L'art. 15 del regolamento stabilisce che:

1. Le vendite di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, scontano l'imposta nel Paese di destinazione, quando il cedente nel corso dell'anno solare precedente ha posto in essere vendite a distanza nei confronti di soggetti dell'altro Stato per un ammontare complessivo superiore a 28.000 euro e sempreché tale limite non sia stato superato nell'anno in corso. Al di sotto della predetta soglia, tuttavia, il cedente può optare per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione dei beni.

2. Gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Italia esercitano l'opzione per il pagamento dell'imposta nella Repubblica di San Marino secondo le modalità e i termini previsti dall'art. 41, comma 1, lettera b), quarto periodo, del D.L. n. 331 del 1993⁶.

3. Gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni da assoggettare all'imposta in Italia, nominano un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Va subito notato che nel caso delle vendite a distanza, il regolamento ha praticamente recepito in toto (salvo che per ciò che concerne la soglia) i principi che valgono in ambito intracomunitario per questo tipo di cessioni nei confronti di privati. Il segno di questa modifica è già evidente nel titolo dell'articolo ("vendite a distanza"), che sostituisce l'art. 20 del Decreto del 24 dicembre 1993 ("cessioni per corrispondenza, cataloghi e simili"), nonché sul fatto che in precedenza si disponeva che questo tipo di vendite verso i privati si realizzasse soltanto nel caso in cui il trasporto fosse "a carico del cedente" e fosse superata la soglia di 27.888,67 euro.

In questa ipotesi, l'operazione doveva essere assoggettata ad imposta nel Paese dove il bene veniva materialmente messo a disposizione dell'acquirente. Per realizzare ciò il cedente doveva nominare un proprio rappresentante fiscale.

Con la nuova formulazione, in cui è, tra l'altro, previsto l'arrotondamento della soglia a 28.000 euro, la norma si allinea alle disposizioni che regolano i rapporti di interscambio tra Paesi membri UE.

Segnatamente, al comma 1 dell'art. 15 del regolamento, è previsto che: "le vendite di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, scontano l'imposta nel Paese di destinazione". Il nuovo ruolo assunto dal trasporto, o meglio dal soggetto a cui ricondurre il trasporto, impone delle riflessioni che, al pari di quanto deciso in seno al Comitato IVA UE, spinge a dare sempre maggiore importanza al ruolo del cedente quando sia egli stesso (o per suo conto) ad intervenire nella consegna dei beni, allargando notevolmente il campo di applicazione delle vendite a distanza con tassazione a destino e riducendo a situazioni meramente marginali quelle in cui l'acquisto debba essere considerato effettuato direttamente dal privato consumatore nel Paese di origine del bene.

Al di là di queste riflessioni, un tema su cui interrogarsi si fonda su come si potranno conciliare le disposizioni sulle vendite a distanza con le nuove regole UE concernenti non solo le vendite a distanza, ma anche il collegato pacchetto sul commercio elettronico e gli altri servizi che, dal 1° luglio 2021, hanno modificato in modo rilevante la disciplina IVA.

In questa sede si può affermare con ragionevole certezza che le importazioni da San Marino non potranno essere gestite mediante l'istituto IOSS, specificamente predisposto per delle importazioni in cui è coinvolta l'Amministrazione doganale. Anche in questo caso si sottolinea come sia importante un intervento dell'Amministrazione finanziaria per dirimere le difficoltà interpretative della volontà del legislatore e che sicuramente imporranno comportamenti differenziati tra le importazioni di beni per vendite a distanza con Paesi terzi extra UE e nell'ambito dei rapporti con San Marino

⁶ L'opzione va comunicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la medesima è stata esercitata e ha effetto fino a quando non sia revocata e comunque per almeno due anni.

6 FATTURA ELETTRONICA VERSO SAN MARINO PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI (Titolo VI del D.M.F. 21/06/2021) - ESTEROMETRO

L'art. 20 del regolamento stabilisce che per le prestazioni di servizi di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, rese da prestatori italiani nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, la fattura di cui all'art. 21, comma 6-bis, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972, PUÒ essere emessa in formato elettronico tramite il SDI, che la trasmette all'ufficio tributario per il successivo inoltro al committente. Si ricorda in base all'art. 21, comma 6-bis, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972, i soggetti passivi italiani devono emettere la fattura anche per le tipologie di operazioni non soggette ad IVA ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e devono indicare, in luogo dell'ammontare dell'IVA, la seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

a)

b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione "operazione non soggetta".

Si sottolinea, dunque, che l'art. 20 del D.M. 21 giugno 2021 prevede che gli operatori economici stabiliti in Italia possano emettere fatture elettroniche, in alternativa alle fatture cartacee, anche per le prestazioni di servizi, purché queste siano fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale. In questo caso l'emissione delle fatture elettroniche sarà effettuata, comunque, su base volontaria anche dopo il 30 giugno 2022. Al riguardo, infatti, si precisa che, in generale, le prestazioni di servizi non sono disciplinate nel decreto di interscambio, il quale si limita a regolamentare le transazioni aventi ad oggetto beni che sono introdotti nel territorio dello Stato dal territorio della Repubblica sammarinese ovvero sono trasferiti dall'Italia a San Marino.

Questi limiti impongono che le prestazioni diverse da quelle di cui sopra, com'è nel caso della locazione di un immobile in Italia, non possano essere oggetto di e-fattura, salvo che l'operatore italiano non decida di utilizzare tale formato indicando sette "X" nel codice destinatario, come per tutte le transazioni con operatori esteri. In questo caso, tuttavia, la fattura elettronica "si ferma" allo SDI (adempiendo l'obbligo comunicativo dell'esterometro) e non sarà trasmessa all'ufficio tributario sammarinese, mentre l'operatore nazionale dovrà mettere a disposizione del committente sammarinese una copia cartacea della fattura.

Infine si ricorda per completezza che, in caso di acquisti di servizi da San Marino, il soggetto passivo IVA residente in Italia è tenuto a integrare l'operazione. Il prestatore residente nella Repubblica di San Marino emette infatti una fattura per prestazioni di servizi al cliente residente o stabilito in Italia, indicando l'imponibile, ma non la relativa imposta in quanto l'operazione, vista dal lato dell'emittente, è non soggetta ed è imponibile in Italia e l'imposta deve essere assolta dal committente residente o stabilito in Italia.

Il committente nazionale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, deve quindi integrare il documento ricevuto per indicare l'imposta dovuta che dovrà poi confluire nella propria liquidazione. Può, a tal fine, predisporre un altro documento, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo sammarinese ed inviarlo tramite SDI con tipo documento TD17 che sarà recapitato al solo soggetto emittente (dato che è quest'ultimo ad essere tenuto ad integrare la fattura con l'IVA).

Qualora il cessionario o committente volesse avvalersi delle bozze dei registri IVA precompilati elaborati dall'Agenzia delle entrate, è consigliabile trasmettere il tipo documento TD17 allo SDI entro la fine del mese da indicare nel campo <Data>. Alternativamente alla trasmissione del TD17 via SDI, il committente italiano può integrare manualmente la fattura extra SdI ed è obbligato a comunicare i dati dell'operazione ricevuta dal fornitore estero, integrati con quelli dell'imposta, tramite l'esterometro.

Il documento integrativo trasmesso dal committente è annotato sia nel registro delle fatture emesse che in quello delle fatture ricevute.

ALLEGATI:

- Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021



Studio Semprini-Cesari & Nini

Dottori Commercialisti Associati

Restando a Vs. completa disposizione per ogni chiarimento in merito al contenuto del presente documento, cogliamo l'occasione per salutarVi cordialmente.

Studio Semprini-Cesari & Nini