

## Scheda 2 - LE CESSIONI IN FAVORE DI OPERATORI ECONOMICI SAMMARINESI

Indubbiamente, tra le novità di maggiore rilievo contenute nel decreto ministeriale del 21 giugno 2021, vi è una più puntuale definizione di come devono essere classificati i trasferimenti di beni di ogni genere dal territorio della Repubblica italiana a quella sammarinese e i trasferimenti in senso contrario.

Tali indicazioni non erano presenti nel precedente regolamento, sicché fino all'entrata in vigore del decreto del 21 giugno 2021, si era costretti a ricorrere unicamente ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto, con le intuibili difficoltà operative che spesso si presentavano nel calarli in una realtà tanto peculiare, dove i varchi doganali di confine non sono vigilati dalle amministrazioni finanziarie dei due Paesi.

Peraltro, si deve mettere in giusta evidenza come al pari di quanto è accaduto con il precedente regolamento, anche queste nuove disposizioni si allineano ai principi presenti nella normativa unionale le quali consentono, pur con le debite differenze, di utilizzare la numerosa documentazione di prassi nazionale o di giurisprudenza unionale.

Ciò premesso, ed entrando nel dettaglio dell'articolo 1, si rileva come al primo e al secondo comma sono considerate cessioni non imponibili, non solo le vendite di beni nei confronti di operatori sammarinesi, ma anche le cosiddette operazioni di transfer, dove l'operatore italiano trasferisce dei beni nel territorio sammarinese senza effettuare alcuna vendita o quando questa non avviene nell'immediatezza del trasferimento.

Si pensi, a titolo di esempio, ai trasferimenti di beni tra sedi ubicate nei due Paesi appartenenti allo stesso gruppo aziendale.

Tuttavia, sono previste anche dell'esclusioni, connesse ai trasferimenti di beni a titolo non oneroso verso San Marino.

Si tratta dei casi in cui il trasporto dei beni nel territorio della Repubblica di sammarinese è realizzato 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 o a prepararne la distribuzione o la rivendita, quando i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, nonché per l'introduzione in San Marino di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Ad ogni modo, per esplicita previsione normativa, è di fondamentale importanza che i beni per non essere considerati ceduti nel loro trasferimento in territorio sammarinese, debbano essere scortati dal documento di trasporto, dove è indicata la causale della movimentazione dei beni ed, inoltre, il trasferimento deve essere annotato in apposito registro tenuto e vidimato ai sensi dell'art 39 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972.

A questo riguardo si ricorda come, attualmente, è previsto soltanto la numerazione del registro mediante l'attribuzione di un numero progressivo per ciascuna pagina, inoltre in caso di tenuta di registri a fogli mobili, ciascuna pagina deve essere intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri, si veda al riguardo la risoluzione n. 85/E del 12 marzo 2002.

Preme sottolineare come è necessario che beni tornino sempre in Italia quando sono stati trasferiti temporaneamente in territorio sammarinese, anche se non sono stati previsti termini specifici per il loro rientro.

Un altro aspetto disciplinato dall'articolo 1 da mettere in giusto risalto, attiene la possibilità di differire l'esigibilità dell'imposta per alcuni tipi di cessioni di beni.

Per potere consentire questo differimento è necessario, in primo luogo, stabilire un termine a partire dal quale in assenza di differimenti una cessione di beni trasferiti a San Marino si considera effettuata.

Al riguardo, il comma 5 stabilisce che le cessioni di beni dirette al territorio della Repubblica di San Marino si considerano effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione dal territorio dello Stato italiano al cessionario o a terzi per suo conto, non rileva in alcun modo il passaggio della linea doganale che separa i due Paesi.

Questo significa che, ad esempio, se un camion parte con della merce da Palermo il 31 di gennaio e arriva a San Marino il 1° di febbraio, l'operazione deve essere fatturata non oltre il 15 del mese di febbraio, ma con riferimento al mese di gennaio, salvo il caso in cui non siano previste specifiche clausole per differire il momento di effettuazione.

Infatti, il comma 5 prevede 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.

Anche in questo caso per fruire del differimento è necessario utilizzare un registro ed impiegare il documento di trasporto in cui annotare la causale che giustifica il differimento.

Pertanto, se dei beni sono trasferiti in San Marino, ma l'acquisto è, ad esempio, subordinato ad un collaudo, oppure è previsto una specifica accettazione da parte del cliente sammarinese, la cessione non può considerarsi effettuata fino a quando il collaudo non è terminato con esito favorevole o il cliente non abbia manifestato la volontà di acquistare il bene.

Parimenti, nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, il comma 5 prevede che l'operazione si consideri 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.

In tutte le fattispecie individuate dal comma 5 il termine dei dodici mesi è perentorio e non può essere ulteriormente dilazionato.

Relativamente alla modalità di emissione della fattura elettronica da parte operatori economici stabiliti o identificati in Italia nei confronti di operatori economici o soggetti ad essi assimilati residenti o identificati in San Marino, si sottolinea come è 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", nel quale deve essere indicato quello attribuito all'Ufficio tributario della Repubblica di San Marino: "2R4GT0".

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 codice tributo, devono 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 del 1972 e il codice tributo N 3.3 - non imponibili - cessioni verso San Marino.

Di pari importanza è il documento di trasporto che deve sempre scortare i beni nei loro trasferimenti realizzati a qualsiasi titolo dal territorio italiano verso quello sammarinese. Infatti, oltre a consentire la fatturazione differita, nei rapporti Italia e San Marino, il DDT serve a documentare il trasferimento in territorio sammarinese.

Le uniche eccezioni, in cui è possibile emettere una fattura in assenza di un DDT nei confronti di operatori sammarinesi o soggetti assimilati, 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 impiegato il documento di trasporto.

Tuttavia 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.

Le fatture di acconto dovranno, quindi, essere richiamate nelle fatture di saldo, sulla falsariga di quanto previsto per le cessioni all'esportazione verso altri Paesi extra-unionali.

Dal punto di vista operativo le fatture elettroniche sono trasmesse dal Sistema di interscambio all'Ufficio tributario di San Marino, il quale verifica 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.

In conseguenza di ciò l'operatore economico italiano visualizza telematicamente l'esito del controllo effettuato dall'Ufficio tributario di San Marino nel proprio cassetto fiscale.

Si ricorda che è prevista la possibilità per gli operatori italiani di regolarizzare le cessioni nei confronti di operatori sammarinesi erroneamente considerate come non imponibili, ad esempio perché la fattura non viene validata dall'amministrazione finanziaria sammarinese, versando l'imposta sul valore aggiunto 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.

La procedura di regolarizzazione è concessa anche nel caso di emissione di fatture cartacee, ma in questo caso è richiesta anche l'invio di un'apposita comunicazione all'Ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

Da ultimo si segnala come il nuovo regolamento consente l'emissione delle note di variazione, le quali sono state in tutto parificate alle fatture di vendita in formato elettronico.