

Scheda 3 - LE PRESTAZIONI DI SERVIZI

Per collocare correttamente le disposizioni contenute nell'art 20 del decreto ministeriale del 21 giugno 2021, che dispone in ordine alle prestazioni di servizi nei rapporti di interscambio tra l'Italia e San Marino, è necessario fare alcune premesse connesse al cosiddetto esterometro, adempimento disciplinato all'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la ratio di questo adempimento non è "più da identificare nel mero controllo delle operazioni rilevanti ai fini Iva effettuate tra soggetti passivi, ma nel monitoraggio di tutte quelle in cui una delle parti è estera".

Poiché l'esterometro richiede l'emissione di fatture elettroniche, ne discende che tutte le prestazioni di servizi commissionate da soggetti sammarinesi (i committenti possono essere sia operatori economici che privati), devono essere oggetto di fatturazione da trasmettere telematicamente al Sistema di interscambio.

Si sottolinea come non sia prevista alcuna esclusione, per cui le prestazioni possono essere imponibili ad IVA, non imponibili, ovvero esenti o, ancora, escluse da imposta.

Tale adempimento è obbligatorio a partire dal 1° luglio 2022 e, pertanto, a partire da tale data, per tutte le prestazioni di servizi in cui il committente è un sammarinese, è necessario emettere una fattura elettronica in cui è indicato nel codice destinatario la sequenza di 7 caratteri "XXXXXXX" specificando nel campo Partita IVA del "Cessionario/Committente" il codice "OO9999999999" (due volte la lettera O e 11 volte il numero 9), laddove il committente sia un operatore economico.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il committente sia un privato, nel campo Partita IVA deve essere indicato il codice numerico "0000000" (codice a 7 zeri).

In ogni caso, anche in presenza del documento elettronico, resta comunque l'obbligo di effettuare la consegna della fattura anche con modalità analogica. Il cliente sammarinese, in questo modo, riceverà copia della fattura emessa (non potendo ricevere quella in formato XML che transita dal Sdl).

Con riferimento ai termini di emissione della fattura per le prestazioni di servizi, questi sono legati all'esigibilità dell'imposta e, pertanto, si deve tenere presente l'importante deroga prevista all'art. 6, c. 6, del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 la quale, in generale, individua nella data di ultimazione della prestazione, quella in cui l'operazione deve considerarsi effettuata.

Fatta questa necessaria premessa è ora possibile esaminare i contenuti dell'art 20 del regolamento del 21 giugno 2021, il quale consente (si tratta dunque di una possibilità e non di un obbligo) ai soggetti passivi IVA stabiliti in Italia di emettere fatture in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 6-bis, lettera b, quando le prestazioni sono commissionate da operatori economici sammarinesi.

Per memoria si ricorda che nella citata lett. b vi rientrano, tra l'altro, le prestazioni di servizi fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale.

In sostanza, nei casi in cui un operatore economico sammarinese commissioni ad un soggetto passivo italiano una prestazione di servizi fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale, il prestatore può trasmettere la fattura elettronica al sistema di interscambio indicando come codice destinatario quello attribuito all'Ufficio tributario di San Marino - 2R4GTO8 anziché con l'indicazione delle sette "X".

In questo modo, le fatture elettroniche emesse per le prestazioni di servizi seguono lo stesso percorso telematico di quelle emesse per le cessioni di beni nei confronti di operatori sammarinesi quando determinano delle importazioni a San Marino.

Tuttavia, tra queste due tipi di operazioni vi è una importante differenza, mentre nelle fatture elettroniche relative alle cessioni di beni esportati a San Marino, l'Ufficio tributario sammarinese appone il visto che attesta l'introduzione dei beni nel proprio territorio, nelle fatture elettroniche connesse a delle prestazioni di servizi l'Ufficio tributario non appone alcun visto.

In ogni caso, detto ufficio provvederà a trasmettere la fattura elettronica tramite il proprio HUB al committente sammarinese e, pertanto, non sarà necessario per il prestatore italiano predisporre ed inviare al proprio committente anche una fattura in formato analogico.

Passando ora all'esame delle prestazioni effettuate da operatori sammarinesi nei confronti di committenti italiani, si rileva come non siano presenti differenze rispetto al trattamento fiscale cui assoggettare le medesime operazioni rese da altri operatori extraunionali.

Ne consegue che per le prestazioni territorialmente rilevanti, se il committente italiano è un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'operatore sammarinese è tenuto alla nomina di un proprio rappresentante fiscale in Italia, il quale dovrà procedere al versamento dell'IVA nei confronti dell'Erario italiano, in qualità di debitore dell'imposta.

Il rappresentante fiscale può (si tratta dunque di una possibilità e non di un obbligo) certificare le prestazioni rese emettendo la fattura anche in formato elettronico.

Diversamente, se il committente è un operatore economico residente o stabilito in Italia, egli è obbligato ad assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile previsto al secondo comma dell'art. 17 del DPR. n. 633 del 1972.

In questo caso l'operatore economico italiano deve emettere un documento elettronico, da trasmettere al SdI, utilizzando il tipo documento TD17 - Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero, ed indicando l'imposta dovuta ed infine provvedendo alla sua doppia annotazione rispettivamente nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti.

Nei rapporti con operatori sammarinesi è opportuno soffermarsi sulla valenza da attribuire al documento emesso per la prestazione effettuata.

A questo riguardo è necessario puntualizzare che tale documento non ha la stessa valenza della fattura emessa da operatori sammarinesi per cessioni di beni che sono importati in Italia dalla Repubblica di San Marino.

Infatti, per quanto attiene le prestazioni di servizi, il documento emesso dagli operatori sammarinesi è del tutto equiparabile ai fini IVA ai documenti predisposti da operatori extra unionali.

Segnatamente, questi documenti devono essere considerati rilevanti solo ai fini civilistici tra prestatore estero e committente nazionale per individuare l'operazione e per il conseguente pagamento, ma non acquisiscono una valenza fiscale, ai fini dell'assolvimento dell'IVA.

Peraltro, su questi documenti sono spesso presenti delle attestazioni (tramite timbrature) dell'Ufficio tributario di San Marino che però sono connesse ad una gestione interna sammarinese e, pertanto, non hanno alcuna rilevanza ai fini IVA.

In sostanza gli operatori sammarinesi non sono materialmente in grado di emettere fatture cartacee né tantomeno fatture elettroniche rilevanti ai fini IVA per prestazioni di servizi effettuati in favore di committenti italiani, salvo il caso in cui questi ultimi sono privati consumatori residenti in Italia.

Infatti, e come già detto, in questa ipotesi l'operatore economico sammarinese è obbligato a nominare un proprio rappresentante fiscale.