

Scheda 4 - LE CESSIONI DI MEZZI DI TRASPORTO

L'art 14 del decreto ministeriale del 21 giugno 2021 disciplina le cessioni di mezzi di trasporto nuovi o considerati come nuovi di fabbrica prevedendo che, in generale, sia sempre applicata l'imposta nel Paese in cui i veicoli sono immatricolati.

Per individuare i mezzi di trasporto, il citato art. 14, richiama specificatamente i criteri contenuti nell'art. 38, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331; pertanto, sono assoggettati alle disposizioni in esame i seguenti 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'articolo 8-bis, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Non solo, il citato art. 38 prevede che i mezzi di trasporto siano considerati "usati" alla contemporanea sussistenza di due condizioni.

La prima condizione prevede che i mezzi abbiano navigato per oltre 100 ore o volato per oltre 40 ore, ovvero abbiano percorso oltre 6.000 chilometri, mentre la seconda consiste nell'aver superato un determinato lasso di tempo dalla differenza tra la data di cessione e la data in cui il mezzo è stato iscritto in pubblici registri o altri provvedimenti equipollenti. Precisamente devono essere decorsi tre mesi per imbarcazioni o aeromobili, ovvero sei mesi per veicoli a motore.

In assenza delle due condizioni o in presenza di una sola (ad esempio veicoli immatricolati da più di sei mesi, ma che hanno percorso meno di 6.000 chilometri) i mezzi di trasporto sono considerati come nuovi e, pertanto, quando sono ceduti da operatori italiani e sono immatricolati nei registri della Repubblica di San Marino scontano sempre l'imposta sulle importazioni indipendentemente dal fatto che l'acquirente sia un operatore economico o un privato.

Ugualmente sono non imponibili le cessioni di mezzi usati quando sono venduti ad operatori sammarinesi, mentre sono imponibili ad IVA le cessioni in favore di privati residenti nella Repubblica di San Marino.

In buona sostanza, le cessioni di mezzi trasporto da parte di operatori economici italiani sono sempre non imponibili, salvo il caso in cui il mezzo di trasporto è usato e l'acquirente è un privato residente in San Marino.

Tuttavia, si deve tenere presente che i mezzi di trasporto sono assoggettati a disposizioni estremamente restrittive per quanto attiene la detraibilità dell'imposta in fase d'acquisto e, questo, riverbera nella successiva vendita relativamente al regime e la determinazione della base imponibile che potrebbero modificare in tutto o in parte le conclusioni a cui si è pervenuti.

Chiaro in questo senso l'art. 13, ultimo comma del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 che prevede la riduzione della base imponibile della stessa percentuale di detraibilità per le cessioni aventi ad oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata limitata, ai sensi del successivo art. 19 bis 1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva.

Al riguardo, si ricorda come per i cosiddetti "veicoli stradali a motore" la detraibilità dell'imposta assolta per la loro acquisizione è limitata nella misura forfetaria pari al 40% dell'imposta assolta, laddove i veicoli non siano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione, ovvero qualora i veicoli non

formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o, ancora, non siano stati acquistati da agenti e rappresentanti di commercio.

Ora, sulla base della lettura combinata dell'art. 13 e dell'art. 19 bis1 del DPR n. 633 del 1972, si può concludere i mezzi di trasporto per i quali, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, l'imposta sia stata detratta parzialmente, la base imponibile della successiva cessione, sarà determinata applicando al prezzo di vendita le stesse percentuali di detraibilità applicate a monte.

Questo significa che nelle cessioni di mezzi di trasporto destinati ad essere immatricolati a San Marino la base imponibile potrebbe essere ridotta al 40 per cento, indipendentemente dalla circostanza che l'operazione sia imponibile o non imponibile ad IVA.

Ancorché siano trascorsi del tempo è comunque utile rammentare che in anni passati la detrazione di alcuni veicoli è stata oggetto di diversi interventi normativi, sicché nella successiva vendita si dovrà tenere conto della indetraibilità oggettiva a suo tempo applicata.

Passando alla disamina dei regimi d'imposta, per quel che attiene il regime d'applicare nel caso in cui la cessione rientri nel cosiddetto regime sul margine, l'articolo 37 del D.L. n. 41 del 1995 stabilisce che in caso di cessione all'esportazione (articolo 8 del DPR. n 633 del 1972) nonché in caso di cessioni assimilate (cessione a viaggiatori stranieri - articolo 38 quater; vendite nella città del Vaticano e nella Repubblica di San Marino – articolo 71; cessione a consolati e ad altri organismi esteri riconosciuti - articolo 72) il margine della cessione è non imponibile e, quindi, l'operazione non sconta l'imposta.

Parimenti nel caso in cui la cessione fosse imponibile ad IVA, perché ad esempio il veicolo è da considerarsi usato ed è ceduto ad un privato sammarinese, l'operazione potrebbe comunque essere esente da imposta ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 27-quinquies del DPR n. 633 del 1972, nel caso in cui all'atto del precedente acquisto l'imposta fosse stata totalmente indetraibile.

Relativamente all'obbligatorietà dell'emissione del documento di trasporto, si ricorda che vi è un'esenzione di tipo assoluto per quei beni che si muovono autonomamente, a meno che gli stessi non vengano trasportati (cfr. risoluzione n. 15 del 19 marzo 1980).

Mezzo di trasporto	Cedente italiano	Iva regime
Nuovo o come nuovo di fabbrica	Operatore economico	Operazione non imponibile (1) (2)
	Privato	Operazione fuori campo IVA
Usato	Operatore economico	Operazione non imponibile – se l’acquirente sammarinese è un operatore economico (1)
		Operazione soggetta ad iva – se l’acquirente sammarinese è un privato (1) (2)
	Privato	Operazione fuori campo IVA

(1) Nel caso in cui l’IVA sia stata detratta soltanto parzialmente, nella successiva cessione la base imponibile è determinata applicando al prezzo di vendita le stesse percentuali di detraibilità impiegate in fase di acquisto. Se la parziale detraibilità sia stata determinata dal pro-rata, di cui all’art. 19, comma 5, del DPR n. 633/1972, la base imponibile non deve essere ridotta.

(2) Nel caso in cui il cedente non abbia potuto detrarre l’imposta pagata in fase di acquisto del veicolo, la cessione è esente da IVA ai sensi dell’art. 10, primo comma, n. 27 quinquies del DPR n. 633/72

Da ultimo si segnala il problema delle cessioni di aeromobili e imbarcazioni usate, determinato dal fatto che il principio di tassazione “in ogni caso” nel Paese di destinazione dei mezzi di trasporto, è stato previsto soltanto per i beni nuovi e non per quelli usati, per i quali il regime della non imponibilità dovrebbe trovare applicazione soltanto nelle operazioni di compravendita tra due operatori economici e con il materiale trasferimento fisico del mezzo di trasporto dal Paese del cedente a quello dell’acquirente.

In altre parole, per i mezzi usati, la sola immatricolazione nel registro automobilistico, navale o aereo del Paese dell’acquirente, non sembra sufficiente a consentire l’applicazione del regime della non imponibilità, ma è necessario che il mezzo sia anche effettivamente trasferito nel Paese dove sarà immatricolato.

Queste condizioni se sono agevoli d’applicare per i mezzi di trasporto stradale, a volte possono essere impraticabili per imbarcazioni e aeromobili considerate le caratteristiche della Repubblica di San Marino che non ha sbocchi al mare e possiede un’aviosuperficie ed un’elisuperficie adatta a velivoli di ridotte dimensioni.

Non solo, anche volendo concedere la possibilità di effettuare l’immatricolazione a San Marino, lo stazionamento in territorio italiano di imbarcazioni e aeromobili battenti bandiera sammarinese per periodi superiori a quello concesso per l’ammissione temporanea, pone il problema dell’importazione in Italia.

Al riguardo si ricorda solamente come l’ammissione temporanea è il regime doganale che consente l’utilizzazione per un periodo limitato nel territorio doganale dell’Unione Europea di mezzi di trasporto che siano immatricolati e siano utilizzati da una persona stabilita al di fuori dal territorio doganale dell’Unione.

Il codice Doganale dell’Unione Europea – Regolamento (UE) n. 952/2013 del 9 ottobre 2013, all’art. 217 prevede i seguenti termini di ammissione temporanea che decorrono dal momento in cui i mezzi sono vincolati al regime: “a) per i mezzi di trasporto ferroviario: 12 mesi; b) per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale diversi dal trasporto ferroviario: il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto; c) per i mezzi di trasporto stradali ad uso privato utilizzati come segue: i) da studenti: la durata del soggiorno nel territorio doganale dell’Unione per soli motivi di studio; ii) da una persona incaricata di effettuare una missione di durata

determinata: la durata del soggiorno nel territorio doganale dell'Unione necessaria per lo svolgimento della missione; iii) negli altri casi, compresi gli animali da sella o da traino e il loro rimorchio: 6 mesi; d) per i mezzi di trasporto aerei ad uso privato: 6 mesi; e) per i mezzi di trasporto marittimi e fluviali ad uso privato: 18 mesi."