

Scheda 5 - GLI ACQUISTI DI BENI PRESSO OPERATORI SAMMARINESI SENZA ADDEBITO D'IMPOSTA

Gli acquisti di beni da parte di soggetti passivi stabiliti o identificati in Italia, presso operatori sammarinesi, determinano una importazione rilevante ai fini IVA, se i beni sono materialmente trasferiti in Italia. Ad ogni modo, l'importazione si considera effettuata non all'attraversamento dei varchi doganali di confine, ma alla data della partenza dei beni dal territorio della Repubblica di San Marino. Chiaro in questo senso il comma 5, art 1, del decreto ministeriale del 21 giugno del 2021.

Tuttavia, in base a quanto previsto al comma 4 del regolamento non tutte le introduzioni di beni in Italia sono considerate delle importazioni.

Si tratta dei casi in cui il trasporto dei beni nel territorio italiano 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 Italia 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 importati nel loro trasferimento temporaneo in territorio italiano, 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 San Marino quando sono stati trasferiti temporaneamente in territorio italiano, 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 acquisti di beni.

Come già detto le importazioni in Italia da San Marino si considerano effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione dal territorio dello Stato sammarinese, mentre non rileva in alcun modo il passaggio della linea doganale che separa i due Paesi.

Infatti, il comma 5 del regolamento 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 Italia, ma l'acquisto è, ad esempio, subordinato ad un collaudo, oppure è previsto una specifica accettazione da parte del cliente italiano, 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.

Ad ogni modo quando il trasferimento di beni in Italia è considerata un'importazione a titolo definitivo e, laddove le parti decidano che l'imposta sia assolta dall'acquirente italiano, quest'ultimo deve sempre acquisire preliminarmente la fattura emessa dal cedente sammarinese e deve integrarla con l'IVA dovuta e ad annotarla sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti, così come previsto dal comma 2 dell'art 71 del DPR n. 633 del 1972.

Qualora la fattura non pervenga all'operatore italiano nei quattro mesi successivi alla partenza dei beni da San Marino o questa sia irregolare, ai sensi dell'art 12 del decreto del 21 giugno 2021, l'acquirente deve provvedere alla sua emissione o alla regolarizzazione nei termini di cui all'art. 6, comma 9-bis del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471, comunicando nei trenta giorni successivi la circostanza all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente ed emettendo autofattura.

In base al trattato di interscambio e a quanto indicato dal decreto ministeriale del 21 giugno 2021, l'operatore sammarinese può emettere fattura sia in formato elettronico che in formato cartaceo.

Tuttavia, il cedente sammarinese deve utilizzare obbligatoriamente il formato elettronico quando nell'anno precedente o in corso di anno abbia superato i 100.000 euro di ricavi. Nel caso in cui non abbia raggiunto tale limite il cedente sammarinese può comunque optare per emettere fatture in formato elettronico.

È importante sottolineare immediatamente come nell'ipotesi in cui sia utilizzato il formato elettronico, le fatture dovranno sempre pervenire all'acquirente italiano tramite il sistema d'interscambio.

Pertanto, laddove il cedente sammarinese anticipasse o trasmettesse elettronicamente direttamente delle "fatture" ai propri clienti, senza che queste transitino dal Sdl (ma in questa ipotesi si dovrebbe parlare di documenti che anticipano e rappresentano i dati contenuti nella fattura elettronica), queste non avrebbero alcuna valenza ai fini IVA.

È bene evidenziare altresì come il diritto alla detrazione sorge all'ineliminabile condizione che il Sdl depositi nel cassetto fiscale dell'acquirente italiano la fattura elettronica che a sua volta gli è stata trasmessa dall'HUB dell'Ufficio tributario.

Da quel momento l'acquirente può operare la detrazione, ovviamente dopo avere assolto l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, procedura che consiste nell'annotazione entro il giorno 15 del mese successivo al ricevimento del documento sia nel registro delle fatture emesse di cui all'art 23 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 che in quello degli acquisti di cui al successivo art 25.

Chiaro in questo senso il dettato dell'art 8 del regolamento dove è previsto che: "l'operatore economico italiano al quale la fattura è stata recapitata tramite Sdl assolve l'imposta ai sensi dell'art. 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, indicando l'ammontare dell'imposta dovuta con le modalità previste dall'Agenzia delle entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche".

A proposito di modalità, l'amministrazione finanziaria con la circolare n. 26 del 13 luglio 2022 ha chiarito come il soggetto italiano quando riceve via SdI la fattura elettronica deve ritrasmettere al SdI un file con tipo documento TD19 compilando l'aliquota e l'imposta da registrare in contabilità.

Passando alla procedura prevista per le fatture cartacee si rileva come nei casi in cui il cedente sammarinese consegna o spedisca all'acquirente italiano la fattura cartacea munita di apposito timbro a secco circolare di cui all'art. 5, comma 1, lett. b) del regolamento del 21 giugno 2021 apposto dall'Ufficio tributario, l'operatore economico italiano deve assolvere l'imposta a norma dell'art. 17, comma 2 del DPR n. 633 del 1972, annotando la fattura nei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972 con i termini già individuati per le fatture elettroniche.

Anche in questo caso la detrazione dell'imposta è ammessa soltanto nel caso in cui l'operatore italiano abbia ricevuto la fattura originale munita di visto e abbia assolto l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Da tenere prese che il ricevimento della fattura cartacea non esime l'operatore italiano dal trasmettere un documento elettronico al SdI, perché l'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 impone la predisposizione di un documento elettronico ogni qualvolta il soggetto passivo italiano intrattiene rapporti con soggetti non residenti. Adempimento che come è noto è stato comunemente denominato "esterometro".

Dunque anche in questo caso l'acquirente italiano deve trasmettere a SdI un file con tipo documento TD19 compilando l'aliquota e l'imposta da registrare in contabilità.

Da ultimo 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 che i beni sono materialmente usciti dal territorio della Repubblica di San Marino, sicché gli acquirenti italiani anche se ricevono dei documenti che attestano il pagamento effettuato, questi sono privi di qualsiasi valenza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.