

Circolari per la clientela

Rapporti di scambio tra Italia e San Marino - Fatturazione elettronica - Novità dall'1.10.2021

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

Con l'art. 12 del DL 30.4.2019 n. 34 (c.d. DL "crescita"), conv. L. 28.6.2019 n. 58, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, è stato esteso l'obbligo di fatturazione elettronica ai rapporti di scambio con San Marino.

L'attuazione della nuova disposizione è avvenuta mediante:

- il DM 21.6.2021;
- il provv. Agenzia delle Entrate 5.8.2021 n. 211273, con cui sono state definite le regole tecniche per la predisposizione, trasmissione e ricezione delle fatture elettroniche, operando un rinvio al provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757 e successive modificazioni, che già disciplina la fatturazione elettronica tra soggetti passivi IVA residenti o stabiliti in Italia.

Entrata in vigore

Il DM 21.6.2021, pubblicato sulla *G.U.* 15.7.2021 n. 168, entra in vigore l'1.10.2021, in sostituzione del DM 24.12.93 attualmente vigente.

A decorrere dalla predetta data dell'1.10.2021 e fino al 30.6.2022, tuttavia, è previsto un periodo transitorio durante il quale gli operatori economici di entrambi i Paesi potranno emettere le fatture elettroniche su base volontaria.

A partire dall'1.7.2022 tutti gli operatori economici saranno invece tenuti ad emettere fatture in formato elettronico, salvo specifiche esclusioni di legge.

2 AMBITO DI APPLICAZIONE

L'estensione dell'obbligo di emissione delle fatture e delle note di variazione in formato elettronico, da trasmettere mediante il Sistema di Interscambio (SdI), riguarda le operazioni tra soggetti passivi d'imposta (B2B) e in particolare:

- le cessioni di beni effettuate mediante trasporto o consegna nel territorio di San Marino, e i servizi connessi, da parte di soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti a San Marino (cessioni non imponibili equiparate agli artt. 8 e 9 del DPR 633/72);
- gli acquisti di beni effettuati mediante trasporto o consegna nel territorio dello Stato italiano da operatori economici stabiliti a San Marino nei confronti di soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia (con assolvimento dell'imposta a norma dell'art. 71 del DPR 633/72).

Tra le fattispecie sopra riportate devono ritenersi ricompresi tutti i trasferimenti di beni dall'Italia a San Marino, e viceversa, operati tra soggetti passivi d'imposta, anche se a titolo non oneroso (es. trasferimenti di beni tra sedi differenti localizzate nei due diversi Paesi e appartenenti allo stesso gruppo, "trasferimento di beni a sé stessi"), con esclusione di quelli finalizzati allo svolgimento di perizie, operazioni di lavorazione, manipolazioni usuali o al temporaneo utilizzo per l'esecuzione di prestazioni (nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 39 del DPR 633/72).

Il decreto disciplina, quindi, le sole transazioni che comportano un trasferimento di beni tra i due Paesi in quanto le operazioni aventi ad oggetto beni che rimangono in Italia, seppure nei confronti di soggetti sammarinesi, devono ritenersi soggette alla disciplina IVA interna.

L'obbligo di certificare in formato elettronico le operazioni con San Marino risulta inoltre escluso nelle ipotesi previste da specifiche disposizione di legge (es. soggetti passivi in regime forfetario per gli autonomi) e nei rapporti intercorrenti tra soggetti passivi d'imposta e cessionari soggetti privati (B2C).

Momento di effettuazione

In relazione alle operazioni rientranti nell'ambito applicativo del nuovo obbligo, è espressamente disciplinato il momento di effettuazione che deve essere individuato con riferimento all'inizio del

trasporto o della spedizione, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato italiano o dal territorio di San Marino (art. 1 co. 5 e 6 del DM 21.6.2021).

Tuttavia, 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 (nel presupposto nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 39 del DPR 633/72).

In caso di emissione di fattura anticipata o di pagamento anticipato in tutto o in parte del corrispettivo, l'operazione deve considerarsi effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

3 CESSIONI DI BENI VERSO SAN MARINO

Le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio di San Marino effettuate da parte di operatori economici residenti, stabiliti o identificati in Italia nei confronti di soggetti passivi d'imposta sammarinesi sono soggette al regime di non imponibilità (artt. 8 e 9 del DPR 633/72), a condizione che:

- in caso di fattura elettronica, l'ufficio tributario di San Marino abbia verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione e convalidato la regolarità della fattura. L'esito di tale controllo viene comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate attraverso un apposito canale telematico;
- in caso di fattura cartacea, il cedente sia in possesso di un esemplare della fattura restituita dal cessionario sammarinese 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".

Ai fini della non imponibilità, è altresì necessario che le cessioni siano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione stessa.

3.1 FATTURAZIONE ELETTRONICA

Nella fase transitoria, e dunque fino al 30.6.2022, l'emissione della fattura elettronica per le cessioni di beni verso operatori sammarinesi è facoltativa.

L'obbligo di fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio (SdI) decorre dall'1.7.2022, salvo le ipotesi di esclusione per previsione di legge.

Il processo, le modalità e i termini di fatturazione sono analoghi a quelli previsti per le fatture emesse verso soggetti nazionali per via del rimando al provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757.

Le fatture elettroniche relative a cessioni di beni spediti o trasportati a San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi d'imposta residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici identificati nel territorio di San Marino, sono trasmesse tramite SdI all'ufficio tributario di San Marino.

L'ufficio effettua la verifica del regolare assolvimento dell'imposta, convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate mediante un apposito canale telematico.

Quest'ultimo, a sua volta, mette a disposizione dell'operatore italiano, all'interno della propria area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi", la fattura convalidata consentendogli di visualizzare telematicamente l'esito del controllo operato dall'ufficio Tributario di San Marino.

Ai fini della compilazione della fattura elettronica, il cedente italiano deve riportare:

- il numero identificativo del cessionario sammarinese (composto da cinque numeri preceduti dal prefisso SM);
- nel campo “codice destinatario” quello attribuito all’ufficio tributario di San Marino (2R4GTO8), che lo ha reso noto con apposita circolare del 31.8.2021;
- nel campo “natura” il codice “N3.3” (“non imponibili - cessioni verso San Marino”).

3.2 FATTURAZIONE CARTACEA

Per tutto il periodo transitorio, nello specifico fino al 30.6.2022, è data facoltà agli operatori economici residenti, stabiliti o identificati in Italia che effettuano scambi con San Marino di continuare ad emettere le fatture in formato cartaceo. Tale possibilità dall’1.7.2022 sarà riservata ai soli operatori non obbligati per legge alla fatturazione elettronica.

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

3.3 REGOLARIZZAZIONE DELLE CESSIONI

In ipotesi di fatturazione elettronica, se entro i 4 mesi successivi all’emissione della fattura, l’ufficio tributario di San Marino non ne abbia convalidato la regolarità, l’operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi, deve emettere nota di variazione (art. 26 co. 1 DPR 633/72), senza il pagamento di sanzioni e interessi.

Nel caso di emissione del documento in forma cartacea, il soggetto passivo italiano che, entro 4 mesi dall’emissione del medesimo, non abbia ricevuto dal cessionario l’esemplare della fattura cartacea vidimata dall’ufficio tributario di San Marino, è tenuto a darne comunicazione al medesimo ufficio e, per conoscenza, al competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate.

Inoltre, se entro i successivi 30 giorni non ha ricevuto l’esemplare della fattura vidimata, il fornitore italiano è tenuto ad emettere una nota di variazione (art. 26 co. 1 del DPR 633/72), senza che siano dovuti sanzioni e interessi.

4 ACQUISTI DI BENI DA SAN MARINO

Gli acquisti di beni effettuati da operatori economici nazionali presso soggetti stabiliti a San Marino con spedizione o trasporto nel territorio dello Stato italiano (accompagnati da un documento di trasporto) sono ivi assoggettati ad IVA.

In base agli accordi tra gli operatori coinvolti, le cessioni possono recare o meno l’addebito dell’imposta (con obbligo per il soggetto nazionale di assolvere il tributo con il meccanismo del *reverse charge*), cui ne deriva la previsione di quattro procedure differenti, due riferite alla nuova modalità di fatturazione e due riferite alle modalità ordinarie.

4.1 FATTURAZIONE ELETTRONICA

Come per le cessioni, nella fase transitoria, le operazioni di acquisto di beni da San Marino sono documentate, su base facoltativa, mediante fattura elettronica, mentre a decorrere dall’1.7.2022 dovrà ritenersi obbligatoria l’emissione del documento in formato elettronico, fatte salve le ipotesi escluse da disposizioni di legge.

Le fatture elettroniche emesse da operatori economici identificati a San Marino, per le cessioni effettuate a soggetti nazionali, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l’operazione, sono trasmesse dall’ufficio tributario di San Marino al Sistema di Interscambio (SdI), che le recapita al cessionario nazionale all’interno della propria area riservata del portale “Fatture e Corrispettivi” consentendogli di prendere visione delle fatture elettroniche ricevute ai fini della detrazione dell’imposta.

Fatture con addebito dell'IVA

Qualora la fattura emessa dall'operatore sammarinese rechi l'addebito dell'IVA, questa viene versata dallo stesso cedente all'ufficio tributario di San Marino, il quale entro 15 giorni provvede a riversare le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, e a trasmettere allo stesso in formato elettronico gli elenchi riepilogativi delle fatture corrispondenti a tali versamenti.

Successivamente, l'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, entro 15 giorni, controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi. L'esito positivo del controllo viene reso noto telematicamente sia all'ufficio tributario di San Marino che al cessionario, attraverso i servizi di consultazione del portale "Fatture e corrispettivi", il quale solo a partire da tale momento è legittimato a esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta (art. 19 del DPR 633/72).

Al contrario, 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 San Marino di procedere ai necessari adeguamenti.

Fatture senza addebito dell'IVA

Se la fattura elettronica emessa dall'operatore sammarinese non riporta l'addebito dell'IVA dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'operatore economico italiano al quale la fattura è recapitata tramite il Sistema di Interscambio (SdI) deve assolvere l'imposta con il meccanismo del *reverse charge* (art. 17 co. 2 del DPR 633/72).

A tal fine, il cessionario è tenuto a:

- indicare l'ammontare dell'imposta dovuta con le modalità previste dall'Agenzia delle Entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche, vale a dire con codice tipo documento "TD19" ("Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art.17 c.2 DPR 633/72");
- annotare il documento di acquisto nel registro delle vendite e nel registro degli acquisti secondo le modalità e i termini ordinari. Tale meccanismo può essere operato dal cessionario italiano solo dopo aver preso atto dell'esito positivo del controllo comunicato dall'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate attraverso i servizi di consultazione del portale "Fatture e corrispettivi".

4.2 FATTURAZIONE CARTACEA

Gli operatori economici sammarinesi che non certificano in formato elettronico le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA nazionali, emettono fattura cartacea accompagnata dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione.

Fatture con addebito di IVA

Se la fattura cartacea reca l'indicazione dell'IVA dovuta dal cessionario, il cedente sammarinese soggetto passivo è tenuto a:

- emettere la fattura in tre esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione sia la partita IVA del cessionario italiano;
- presentare all'ufficio Tributario di San Marino le predette fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in tre esemplari e a consegnare al medesimo ufficio la somma corrispondente all'ammontare dell'IVA che risulta dovuta.

L'ufficio tributario di San Marino al quale pervengono i suindicati documenti provvede:

- ad acquisire i dati relativi alle singole fatture e presentare gli elenchi riepilogativi contenenti le informazioni relative agli acquisti e alle cessioni;

- entro 15 giorni a riversare le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e a trasmettere al medesimo ufficio i tre esemplari delle fatture ricevute e tre copie dei relativi elenchi di presentazione compilati dai cedenti sammarinesi.

A sua volta, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro 15 giorni dal ricevimento dei documenti:

- 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;
- restituisce al predetto ufficio l'originale ed un esemplare delle fatture, due esemplari dei corrispondenti elenchi di presentazione, nonché, in segno di ricevuta, una copia della distinta di trasmissione con il timbro a secco o a calendario dell'ufficio e la firma del titolare o di un funzionario appositamente delegato;
- trattiene agli atti una copia delle fatture, quale titolo dell'avvenuta riscossione del tributo.

A conclusione dell'*iter* descritto, il cedente sammarinese è tenuto a trasmettere al cessionario italiano la fattura originale restituita dall'ufficio tributario di San Marino e opportunamente vidimata con datario e timbrata con impronta a secco.

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 San Marino di procedere ai necessari adeguamenti.

Infine, il cessionario italiano annota la fattura originale trasmessa dal cedente sammarinese nel registro degli acquisti e opera la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

Fatture senza addebito di IVA

Qualora la fattura cartacea non indichi l'ammontare dell'IVA dovuta in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, il soggetto sammarinese cedente è tenuto a:

- emettere la fattura in due esemplari, indicando sia il proprio numero identificativo sia la partita IVA del cessionario italiano;
- presentare all'ufficio tributario di San Marino i due esemplari di fattura accompagnati da un elenco riepilogativo in due copie;
- trasmettere al cessionario italiano uno dei due esemplari della fattura restituiti dall'ufficio tributario di San Marino con l'apposizione del timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura «Rep. di San Marino - Uff. tributario».

Il cessionario soggetto passivo nazionale è a sua volta tenuto a:

- assolvere l'imposta mediante *reverse charge* (art. 17 co. 2 del DPR 633/72), indicandone l'ammontare sull'esemplare della fattura trasmessa dal fornitore sammarinese;
- annotare le fatture nei registri delle vendite e degli acquisti secondo le modalità ed i termini ordinari, esercitando il diritto alla detrazione dell'imposta (art. 19 del DPR 633/72).

4.3 REGOLARIZZAZIONE DEGLI ACQUISTI

Il cessionario italiano che non ha ricevuto la fattura di acquisto o ha ricevuto una fattura irregolare deve provvedere all'emissione della stessa o alla sua regolarizzazione entro i 30 giorni decorrenti dallo spirare dei 4 mesi dal momento in cui l'operazione avrebbe dovuto essere fatturata o dalla fattura irregolare (art. 6 co. 9-bis del DLgs. 471/97).

5 ALTRE DISPOSIZIONI

Il DM 21.6.2021, oltre ad estendere la fatturazione elettronica agli scambi di beni con San Marino, provvede a regolare alcune particolari fattispecie riproponendo in alcuni casi (nello specifico per le

cessioni di mezzi di trasporto nuovi e quelle nei confronti di enti non commerciali) le norme già contenute nel DM 24.12.93 senza sostanziali modifiche e in altri (vale a dire le vendite a distanza di beni) rinnovandone le disposizioni.

5.1 PRESTAZIONI DI SERVIZI

Ai fini impositivi, le prestazioni di servizi verso soggetti passivi identificati nel territorio di San Marino seguono le disposizioni ordinarie previste ai fini IVA (artt. 7-ter e 7-quater del DPR 633/72).

Nel caso di prestazioni ricevute da soggetti passivi sammarinesi, il committente nazionale deve provvedere ad assolvere l'imposta emettendo autofattura (art. 17 co. 2 del DPR 633/72).

Ai fini della fatturazione, per le predette operazioni non è stato esteso il medesimo obbligo di emissione di fattura in formato elettronico previsto per gli scambi di beni. Tale modalità resta pertanto facoltativa per i servizi resi e ricevuti tra operatori italiani e sammarinesi.

5.2 CESSIONI DI ENTI E ASSOCIAZIONI NON SOGGETTI PASSIVI

Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni (art. 4 co. 4 del DPR 633/72) non soggetti passivi d'imposta e che non siano già identificati ai fini IVA, quando effettuano acquisti di beni dalla Repubblica di San Marino, sono tenuti a corrispondere l'imposta in Italia se l'ammontare dei loro acquisti abbia superato nell'anno solare precedente ovvero superi nell'anno in corso il limite di 8.000,00 euro. Sotto questa soglia l'imposta deve essere assolta nella Repubblica di San Marino a meno che detti soggetti esercitino l'opzione per il pagamento dell'imposta in Italia (art. 38 co. 6 del DL 331/93). In tale circostanza è necessaria la presentazione, in via telematica, all'Agenzia delle Entrate del modello INTRA 13 (art. 50 co. 4 del DL 331/93).

Gli enti non commerciali nazionali, identificati ai fini IVA in Italia, per gli acquisti effettuati da operatori di San Marino, assolvono l'IVA anche se agiscono nell'esercizio di attività istituzionali registrando la fattura di acquisto con addebito di imposta nella propria contabilità. I medesimi soggetti, laddove ricevano una fattura senza addebito dell'IVA, sono tenuti a presentare all'Agenzia delle Entrate il modello INTRA 12 (art. 49 co. 1 e 2 del DL 331/93) e a versare l'imposta dovuta.

Le fatture in formato cartaceo devono essere annotate, entro il mese successivo a quello di ricevimento, in apposito registro (art. 47 co. 3 del DL 331/93).

Qualora le fatture non siano ricevute o siano irregolari, gli enti provvedono alla emissione della stessa o alla sua regolarizzazione entro i 30 giorni decorrenti dallo spirare dei 4 mesi dal momento in cui l'operazione avrebbe dovuto essere fatturata o dalla fattura irregolare (art. 6 co. 9-bis del DLgs. 471/97).

5.3 VENDITE A DISTANZA DI BENI

Le disposizioni riguardanti le vendite a distanza effettuate nei confronti di privati residenti in uno dei due Paesi, diverso da quello del cedente, hanno subito alcune modifiche al fine di recepire i principi unionali, oggetto peraltro di una recente revisione.

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 non soggetti passivi IVA sono assoggettate a IVA nello Stato di destinazione, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- 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 28.000,00 euro;
- tale limite non sia stato superato nell'anno in corso.

Al di sotto di tale soglia, tuttavia, il cedente può optare per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione dei beni. In tale ipotesi:

- gli operatori economici con sede, residenza o domicilio in Italia possono comunicare l'opzione per il pagamento dell'imposta nel territorio di San Marino nella dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima è stata esercitata. Questa ha effetto fino a quando non sia revocata e comunque per almeno due anni (art. 41 co. 1 lett. b) del DL 331/93);
- gli operatori economici con sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni da assoggettare all'imposta in Italia, devono nominare un rappresentante fiscale (art. 17 co. 3 del DPR 633/72).

5.4 CESSIONI DI MEZZI DI TRASPORTO NUOVI

Le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi (art. 38 co. 4 del DL 331/93) sono assoggettate al pagamento del tributo nello Stato di destinazione.

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 DM 19.1.93.

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 (art. 53 co. 1 del DL 331/93).