INTERSCAMBIO SAN MARINO E ITALIA

La disciplina IVA nell'interscambio tra la Repubblica di San Marino e la Repubblica italiana

1. Principi generali dell'imposizione IVA

La disciplina IVA che regola i rapporti d'interscambio tra la Repubblica di San Marino e la Repubblica italiana sono regolati dall'art 71 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 e dal Decreto del Ministero delle finanze del 21 giugno 2021 - Disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino.

Quest'ultimo dispone che nelle transazioni trai due Paesi, al pari di quanto avviene in Unione Europea, l'imposta sia assolta nel Paese di destinazione in cui il bene viene trasportato e consumato, all'imprescindibile condizione che il cessionario sia un soggetto passivo d'imposta o un soggetto ad esso assimilato.

Sono assimilati ai soggetti passivi le associazioni e gli enti che pur non svolgendo attività commerciali abbiano effettuato acquisti nel corso di un anno presso operatori sammarinesi pari a 8.000 euro oppure presso operatori comunitari per 10.000 euro, ovvero non verificandosi tale condizione, dal momento in cui uno di tali limiti sia superato nell'anno.

Diversamente, laddove gli acquirenti fossero dei privati o soggetti ad essi assimilati, l'imposta è assolta nel Paese in cui il bene è acquistato.

Sono previste due sole deroghe. Segnatamente, la prima riguarda l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi o considerati come nuovi di fabbrica che scontano sempre l'imposta nel Paese dove avviene l'immatricolazione.

La seconda deroga, attiene le cosiddette vendite a distanza in favore di privati che diventano imponibili nel Paese di destinazione, quando il cedente ha superato nel corso dell'anno solare precedente un volume di vendite pari a 28.000 euro, ovvero non verificandosi tale condizione, dal momento in cui tale limite sia superato nell'anno.

2. Cessioni di beni dall'Italia a San Marino

Ciò premesso, ed entrando nel dettaglio dell'articolo 1 del citato decreto, 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 avviene non nell'immediatezza del trasferimento. Sono comunque previste dell'esclusioni che si verificano quando i trasferimenti di beni verso San Marino avvengono a titolo non oneroso.

Si tratta dei casi in cui il trasporto dei beni sono realizzati 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, all'ineliminabile condizione che i beni siano successivamente trasportati o spediti al committente, alla stessa maniera non sono considerate cessioni l'introduzione nel territorio della Repubblica di San Marino di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Per esplicita previsione normativa, è di fondamentale importanza che i beni per non essere considerati ceduti a seguito del loro trasferimento in territorio sammarinese, siano scortati dal documento di trasporto, dove sia indicata la causale del trasporto e, inoltre, il trasferimento sia annotato in apposito registro tenuto e vidimato ai sensi dell'art 39 del DPR n. 633 del 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 dell'Agenzia delle Entrate n. 85/E del 12 marzo 2002.

Preme sottolineare come i beni trasferiti temporaneamente in territorio sammarinese, in base alle fattispecie precedentemente individuate, devono comunque tornare in Italia, anche se non sono stati previsti termini specifici per il loro rientro.

Un altro aspetto disciplinato dall'articolo 1 attiene la possibilità di differire l'esigibilità dell'imposta per alcuni tipi di cessioni di beni.

In sostanza, a fianco a dei trasferimenti temporanei di beni, che si è detto non sono mai considerati delle cessioni ai sensi del comma 2, nel successivo comma 5 è prevista la possibilità di differire il momento in cui dei beni trasferiti a San Marino devono considerarsi venduti.

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, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato, non rileva in alcun modo il passaggio della linea doganale che separa i due Paesi.

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.

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

Questo significa che, 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.

Ugualmente, nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, il comma 5 prevede che 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. In tutte le fattispecie individuate dal comma 5 il termine dei dodici mesi è perentorio e non può essere ulteriormente dilazionato.

3. Importazioni da San Marino in Italia

Come già anticipato nell'articolo 1 sono disciplinate in modo del tutto speculare anche le operazioni in senso contrario, vale a dire quando i beni sono trasferiti dal territorio sammarinese a quello italiano.

Questo impone agli operatori italiani di annotare i beni ricevuti e rientranti nelle fattispecie precedentemente indicate, mediante un registro e la conservazione dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti predisposti dagli operatori sammarinesi che hanno scortato i beni nel loro trasferimento e dove deve essere indicata la causale del trasporto.

4. Fatturazione e assolvimento dell'imposta

4.1 Esportazioni dall'Italia a San Marino

Per quel che attiene le procedure relative alla fatturazione da parte degli 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 sia 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".

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 regime di non imponibilità, 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.

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 emesse da soggetti passivi stabiliti o identificati in Italia 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.

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

4.2 Importazioni da San Marino in Italia

Per quanto attiene gli acquisti di beni da parte di soggetti passivi stabiliti o identificati in Italia, presso operatori sammarinesi, si è già detto che si realizza una importazione rilevante ai fini IVA, a condizione che i beni siano 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.

Ovviamente, come già detto, non si parla di importazioni nel caso in cui i beni vengano introdotti temporaneamente nel territorio italiano 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, ovvero per essere utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Parimenti è possibile differire le importazioni se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna o spedizione, in questo caso 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.

Così come avviene per beni trasferiti a San Marino è necessario utilizzare un registro ed impiegare il documento di trasporto in cui annotare la causale che giustifica la temporanea introduzione in Italia ovvero il differimento dell'importazione.

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 novanta giorni 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 la circostanza all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente ed emettendo autofattura.

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

È bene evidenziare altresì come il diritto alla detrazione sorge all'ineliminabile condizione che il SdI 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.

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 consegni 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 a differenza delle cessioni all'esportazione, 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.

Gli operatori sammarinesi quando effettuano delle cessioni di beni nei confronti di soggetti passivi italiani o soggetti ad essi assimilati, possono emettere fattura anche addebitando l'imposta.

Le fatture con addebito dell'Iva dovuta, al pari di quelle senza addebito, possono essere effettuate sia con il sistema della fatturazione elettronica che con quella cartacea.

Nei casi in cui la fattura deve essere emessa elettronicamente, l'articolo 7 del decreto del 21 giugno 2021 prevede che il cessionario sammarinese versi l'ammontare dell'imposta indicata sul documento di vendita all'Ufficio Tributario, il quale a sua volta, nei quindici giorni successivi, provvede a riversare le somme ricevute all'Agenzia delle Entrate direzione provinciale di Pesaro – Urbino e a trasmettere l'elenco riepilogativo delle fatture corrispondenti a tali versamenti.

Nei quindici giorni successivi, l'amministrazione finanziaria italiana verifica la corrispondenza fra i versamenti ricevuti e i dati contenuti negli elenchi. Nel caso il controllo dia esito positivo l'Agenzia delle entrate direzione provinciale di Pesaro – Urbino lo comunica telematicamente all'Ufficio Tributario ed al cessionario, il quale da tale momento può operare la detrazione dell'imposta, indicata in fattura ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633 del 1972.

Per quanto attiene le fatture cartacee, la procedura indicata dall'articolo 10 del regolamento indica che il cedente sammarinese emetta la fattura in tre esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione, sia quello della partita IVA del cessionario italiano.

Le tre copie devono essere presentate all'Ufficio Tributario insieme ad un elenco riepilogativo anch'esso predisposto in tre esemplari ed all'IVA dovuta e calcolata sommando l'IVA delle singole vendite indicate in elenco.

Infine, l'operatore economico sammarinese deve inviare all'acquirente italiano un originale della fattura che gli viene restituita dall'Ufficio Tributario perforata con datario e timbrata con impronta a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura "Rep. Di San Marino – Uff. Tributario".

5. Le deroghe

5.1 Cessioni a enti non commerciali

Gli acquisti di beni da parte di enti che non svolgono anche attività commerciale e, dunque, sono privi di soggettività IVA, richiedono l'osservanza della procedura stabilita dall'art. 16 del decreto ministeriale del 21 giugno 2021.

In particolare, è previsto che questi soggetti debbano tenere monitorati gli acquisti di beni effettuati presso operatori sammarinesi quando questi ultimi non si avvalgono di un proprio rappresentante fiscale in Italia.

Quanto agli adempimenti che gli enti non in possesso di partita IVA devono adottare, è previsto che integrino le fatture di acquisto pervenute numerandole progressivamente ed annotandole in un apposito registro, (tenuto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972) entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui ne sono venuti in possesso ed, inoltre, gli enti devono presentare all'Agenzia delle Entrate per via telematica il Mod. Intra 13, anteriormente all'effettuazione di ciascun acquisto, il quale deve contenere l'ammontare imponibile dell'acquisto e quello complessivo degli acquisti effettuati nell'anno in corso.

Al superamento del limite degli 8.000 euro, ovvero in presenza di opzione per il pagamento dell'IVA, gli enti devono chiedere un numero di partita IVA all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, presentando apposita dichiarazione redatta su modello di inizio attività conforme a quanto previsto dall'art. 35 del DPR n. 633 del 1972.

Inoltre, è previsto che al superamento degli 8.000 euro, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di arrivo, gli enti integrino la fattura dell'operatore sammarinese con l'imposta dovuta, numerandola progressivamente con riferimento al mese di ricevimento del documento.

La fattura deve essere, quindi, annotata in apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'art 39 del DPR n. 633 del 1972, versata l'imposta e, infine, inviato telematicamente il Mod. Intra 12.

Diversamente, laddove il limite non sia superato, gli enti rimangono a tutti gli effetti parificati a dei privati e, conseguentemente, i loro acquisti rimangono gravati dell'imposta sulle importazioni che il fornitore sammarinese non è in grado di recuperare.

Per gli enti che svolgono anche un'attività commerciale ed effettuano acquisti per la propria attività istituzionale è prevista una procedura del tutto simile a quella esaminata, dove però non è stata fissata alcuna franchigia.

5.2 Cessioni e acquisti 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'avere 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.

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		

Le considerazioni fino a qui espresse valgono anche per gli acquisti di mezzi di trasporto ceduti da residenti sammarinesi a residenti italiani i quali, in generale, per immatricolarli devono preventivamente assolvere l'imposta calcolata applicando la percentuale prevista per quel mezzo sul suo prezzo di vendita.

In particolare, nell'importazione da San Marino di veicoli nuovi o come nuovi di fabbrica l'IVA è sempre dovuta, a nulla influendo che il cedente sammarinese o l'acquirente sia un operatore economico ovvero un privato.

Diversamente per l'acquisto di mezzi di trasporto usati, l'imposta è invece dovuta soltanto se il cedente sammarinese e l'acquirente italiano sono operatori economici.

Dunque, i privati che acquistano mezzi di trasporto da considerarsi usati presso operatori sammarinesi non devono versare l'imposta.

Peraltro, si rileva che gli acquisti di mezzi di trasporto usati presso privati sammarinesi da parte di operatori economici italiani nella successiva cessione non sono soggetti al cosiddetto regime del margine di cui agli artt. 36 e seguenti del D.L. n. 41 del 23 febbraio del 1995.

Mezzo di trasporto	Acquirente italiano	IVA regime
Nuovo o come nuovo di fabbrica	Qualsiasi soggetto	Operazione soggetta ad IVA (1)
Usato	Operatore economico	Operazione soggetta ad IVA – se il cedente sammarinese è un operatore
		Operazione non soggetta ad IVA – se il cedente sammarinese è un privato
	Privato	Operazione fuori campo IVA
(1) Nel caso l'acquirente sia un privato e il cedente sammarinese abbia emesso la fattura senza addebito di IVA l'imposta deve essere assolta ugualmente dall'acquirente mediante versamento del tributo calcolato sul prezzo di vendita presso il concessionario o istituto di credito con il modello F24		

Si ricorda infine che l'art. 1 comma 93 della L. 213/2023 ha esteso ai veicoli, provenienti dalla Repubblica di San Marino e dallo Stato di Città del Vaticano, gli obblighi di versamento dell'IVA e i controlli antifrode propedeutici all'immatricolazione, già previsti per i mezzi di provenienza unionale. Le modalità e i termini di attuazione delle disposizioni contenute nella predetta norma sono stati definiti con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 296689/2024.

Il versamento dell'IVA da assolvere in occasione della prima cessione interna, ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura dei veicoli oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, deve avvenire utilizzando il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (Elide) con l'indicazione, per ciascun mezzo di trasporto:

- del tipo di veicolo;
- del numero di telaio;
- dell'ammontare dell'imposta.

Non deve essere effettuato il versamento con modello F24 Elide, ma deve essere presentata l'istanza per gli acquisti, effettuati da:

a) operatori economici per i quali sia stata emessa fattura con addebito d'imposta;

b) operatori economici e relativamente a beni destinati ad essere utilizzati dall'acquirente come beni strumentali all'esercizio della propria attività;

c) privati, per veicoli nuovi o considerati come nuovi, presso operatori economici e per i quali sia stata emessa fattura con addebito d'imposta.

d) privati per veicoli usati

Nel caso non si voglia presentare l'istanza (ad esempio per potere immatricolare più celermente il veicolo) è possibile comunque effettuare il versamento con il modello F24 Elide laddove l'imposta sia dovuta.

5.3 Vendite a distanza e rappresentanza fiscale

L'art 15 del decreto ministeriale del 21 giugno 2021 prevede che "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 che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, scontano l'imposta nel Paese di destinazione", laddove sia superata la soglia di 28.000 euro di vendite all'anno.

Questa normativa, che è bene sottolineare è del tutto allineata ai principi comunitari, attribuisce un ruolo determinante alle modalità con cui viene effettuato il trasporto dei beni.

Segnatamente è stata data rilevanza al ruolo del cedente quando sia egli stesso (o un terzo per suo conto) ad intervenire nella consegna dei beni, allargando notevolmente il campo di applicazione delle vendite a distanza con tassazione a destino e riducendo a situazioni meramente marginali quelle in cui l'acquisto debba essere considerato effettuato direttamente dal privato, consumatore nel Paese di origine del bene, vale a dire nel caso di specie l'Italia.

Dato l'utilizzo della stessa espressione lessicale, per una sua esatta interpretazione è molto utile fare riferimento all'art. 5-bis Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 201 , dove viene chiarito che i beni sono considerati spediti o trasportati da o per conto del fornitore, in particolare, nei seguenti casi: "a) quando la spedizione o il trasporto dei beni è subappaltato dal fornitore a un terzo che consegna i beni all'acquirente; b) quando la spedizione o il trasporto dei beni è effettuato da un terzo, ma il fornitore assume la responsabilità totale o parziale della consegna delle merci all'acquirente; c) quando il fornitore fattura e riscuote le spese di trasporto dall'acquirente per poi trasferirle a un terzo che organizza la spedizione o il trasporto dei beni; d) quando il fornitore promuove con ogni mezzo i servizi di consegna di un terzo presso l'acquirente, mette in contatto l'acquirente e un terzo o comunica in altro modo a un terzo le informazioni necessarie per la consegna dei beni al consumatore."

Laddove sussistano queste condizioni, al superamento dei 28.000 euro l'operatore deve nominare un proprio rappresentante fiscale in San Marino e a questo scopo deve rivolgersi all'amministrazione finanziaria sammarinese per acquisire un codice operativo.

In questo modo l'operatore italiano può fatturare il trasferimento dei beni in San Marino, in regime di non imponibilità IVA, nei confronti del proprio rappresentante fiscale.

Quest'ultimo potrà assolvere l'imposta sulle importazioni sui beni introdotti in territorio sammarinese.

Il citato art 15 dispone anche per le vendite a distanza realizzate al contrario, vale a dire quando ad effettuare le vendite è un operatore sammarinese che realizza delle cessioni nei confronti di privati con consegna a domicilio in territorio italiano.

Anche in questo caso la tassazione opera a destino, per cui l'operazione è soggetta ad IVA e, pertanto, all'operatore sammarinese è riconosciuto il rimborso dell'imposta sulle importazioni.

Chiaro in questo senso quanto predisposto dal legislatore sammarinese all'art 12 del Decreto delegato del 5 agosto 2021 n.147, il quale è del tutto speculare all'art 15 del decreto del ministero delle finanze italiano relativamente al ruolo che assume il trasporto dei beni ai fini della determinazione dell'imposta.

Ne consegue che, laddove sussistano queste condizioni, l'operatore sammarinese deve nominare un proprio rappresentante fiscale in Italia rivolgendosi all'amministrazione finanziaria italiana per acquisire una partita IVA.

In questo modo il cedente sammarinese è nelle condizioni di effettuare il trasferimento dei beni in Italia che deve essere supportato dalla fattura di vendita nei confronti del proprio rappresentante fiscale e con la quale è possibile attivare la procedura per ottenere il rimborso della imposta sulle importazioni da parte dell'Ufficio Tributario.

Da parte sua, al ricevimento della fattura, il rappresentante fiscale deve assolvere l'imposta sul valore aggiunto mediante il meccanismo dell'inversione contabile; quindi, perfezionerà la vendita su territorio italiano nei confronti del privato che ha effettuato l'acquisto a distanza presso un operatore sammarinese.

Tuttavia, per avere un quadro completo della normativa che regola le vendite a distanza tra l'Italia e San Marino, è necessario collegare ad esse il cosiddetto pacchetto sul commercio elettronico, varato dall'Unione europea, il quale dal 1° luglio 2021 ha modificato in modo rilevante la disciplina IVA di tutti i Paesi membri.

In particolare, per quanto attiene i rapporti tra l'Italia e San Marino, è necessario focalizzare l'attenzione sulla nuova disciplina IVA prevista per il soggetto passivo che facilita la cessione attraverso l'uso di un'interfaccia elettronica, il quale assume il ruolo di fornitore presunto.

La disciplina in argomento è contenuta nell'art. 2-bis del DPR 633 del 26 ottobre 1972 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto - (cfr. anche l'art. 14-bis della direttiva 2006/112/Ce) il quale prevede che, se un operatore economico facilita tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, talune vendite di beni nei confronti di privati consumatori nell'Ue, lo stesso soggetto si considera acquirente e rivenditore dei beni medesimi. Assume, cioè, la veste di "fornitore presunto" e diviene responsabile del versamento della relativa imposta, pur entro alcuni limiti (cfr. art. 5-quater del Reg. Ue 282/2011 del 15 marzo 2011).

In tali circostanze, dunque, opera una finzione giuridica in virtù della quale la vendita a distanza facilitata (dal c.d. "fornitore indiretto" al cliente finale) viene scissa, ai fini dell'IVA, in due distinte operazioni: - una cessione dal fornitore indiretto alla piattaforma e una cessione dalla piattaforma al privato acquirente.

Ad ogni modo la finzione giuridica non opera tutte le volte in cui una piattaforma "interviene" in una vendita a distanza, ma soltanto in relazione ad alcune tipologie di vendite e a condizione che la piattaforma "faciliti" tali operazioni.

Relativamente al profilo "oggettivo", la nuova disciplina riguarda: a) le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi nel contesto di spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro; b) le vendite a distanza intra-Ue, nonché le cessioni di beni verso privati

consumatori Ue con partenza e arrivo della spedizione o del trasporto nel territorio dello stesso Stato membro, effettuate da un soggetto passivo non stabilito nell'Unione.

Pertanto, le vendite degli operatori economici stabiliti nella Repubblica di San Marino verso privati in Italia, effettuate tramite una piattaforma elettronica quest'ultima è obbligata ad intervenire nelle operazioni di vendita.