

Attualità

Disciplina degli scambi commerciali con San Marino - 2

5 Luglio 2005

Le cessioni a residenti sammarinesi

Da quanto evidenziato nel precedente articolo, nei rapporti commerciali con San Marino, il regime della non imponibilità Iva si ispira alle regole che disciplinano gli scambi intracomunitari; conseguentemente, nelle cessioni di beni effettuate nei confronti di residenti sammarinesi, è necessario distinguere le vendite effettuate a favore di operatori economici, da quelle realizzate nei confronti di privati o soggetti a essi assimilati. Detto regime, previsto per gli scambi italo-sammarinesi dal decreto ministeriale 24 dicembre 1993, può essere applicato, infatti, solo alle cessioni di beni materialmente inviati a San Marino a operatori economici di questo Stato.

Pertanto, il primo problema che un operatore nazionale deve affrontare nel vendere beni a operatori sammarinesi è quello di richiedere il codice identificativo (composto di cinque cifre precedute dal prefisso SM) e, laddove questo non venisse fornito, l'acquirente deve essere sempre parificato a un privato.

In questo caso l'operazione deve essere assoggettata a imposta indipendentemente dal fatto che la merce sia fisicamente esportata nello Stato di San Marino.

Nella materiale impossibilità di effettuare dei controlli (a differenza di quanto avviene in ambito Ue non esistono banche dati da consultare né è possibile rivolgersi agli uffici dell'Amministrazione dei due Paesi), l'operatore nazionale deve prestare la massima attenzione alla copia della fattura di vendita restituita dall'acquirente.

Su questo documento deve risultare, infatti, il visto apposto dall'Ufficio tributario sammarinese, con il quale si attesta la correttezza dell'operazione di importazione delle merci a San Marino.

Non è previsto un termine per la restituzione della fattura; tuttavia, se sono trascorsi quattro mesi dalla data della cessione dei beni senza che sia pervenuta dal proprio cliente la fattura vidimata, l'operatore italiano deve informare di tale circostanza l'Ufficio tributario di San Marino e il proprio ufficio delle Entrate (cfr. articolo 5 del decreto ministeriale 24 dicembre 1993).

La comunicazione potrebbe assumere la seguente forma.

E' bene sottolineare come tale adempimento sia della massima importanza, poiché solo in questo modo il contribuente può dimostrare la propria diligenza e buona fede in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, non essere soggetto a sanzioni.

Del resto, se il contribuente non è materialmente in grado di verificare preliminarmente i dati dell'acquirente sammarinese, il primo momento in cui si può accorgere che l'operazione presenta delle irregolarità è rappresentato dalla mancata restituzione della fattura vistata nei termini stabiliti.

Pertanto, se l'operatore nazionale dà tempestivamente notizia di questo fatto alle Amministrazioni dei due Paesi, non può essergli mosso alcun addebito, così come del resto avviene nelle operazioni intracomunitarie quando il cedente procede alla verifica della partita Iva del proprio cliente, prima di emettere fattura.

Su questo specifico aspetto, il decreto in esame non dice alcunché; tuttavia, non si può che pervenire a questa soluzione in considerazione di quanto previsto dal vigente sistema sanzionatorio, in vigore dal 1° aprile 1998, dove ha acquistato fondamentale rilevanza per l'esclusione della responsabilità la dimostrazione della buona fede dell'autore dell'illecito amministrativo tributario.

In particolare, va brevemente ricordato come la buona fede per gli illeciti di cui si discute può far venire meno la responsabilità quando il fatto obiettivo della violazione sia stato determinato da una situazione non ricollegabile alla volontà del soggetto, il quale dimostri di aver svolto tutto l'interessamento possibile per uniformare la propria condotta alle disposizioni di legge, senza riuscirvi per motivi a lui non imputabili.

In generale, per l'esclusione della responsabilità si richiedono due requisiti: che la mancata conoscenza della illiceità del fatto discenda non dalla mera ignoranza della legge, ma da una circostanza esterna idonea a indurre in errore il soggetto convincendolo della liceità del suo comportamento e che tale errore sia incolpevole.

E' da tenere presente che l'invio della comunicazione non esaurisce gli adempimenti a carico

dell'operatore nazionale, il quale dovrà necessariamente tenere conto delle risposte alla propria missiva. A questo riguardo all'operatore economico possono presentarsi tre situazioni:

- L'Ufficio tributario informa che a seguito dei controlli è stata rinvenuta la copia della fattura e l'operazione è avvenuta regolarmente ovvero fornisce i dati esatti dell'operatore economico sammarinese. In questo caso, si ritiene che il cedente italiano, oltre a eventuali aggiustamenti dei dati eventualmente errati, non deve fare alcunché, nella considerazione che il documento in cui si attesta la regolarità dell'operazione è stato predisposto dallo stesso ufficio tenuto alla vidimazione
- L'Ufficio tributario comunica l'esito negativo della ricerca. In questa situazione, il contribuente italiano deve tempestivamente (cioè entro lo stesso giorno in cui è pervenuta la comunicazione) effettuare la regolarizzazione della fattura emettendo una nota di addebito per l'Iva secondo l'aliquota propria dei beni ceduti. L'eventuale mancanza di tempestività nella regolarizzazione può essere sanata tramite l'istituto del ravvedimento operoso
- L'Ufficio tributario resta inerte nonostante l'invio della comunicazione. Data l'obbligatorietà nel dare una risposta al contribuente italiano (cfr. articolo 5, comma 2), è da ritenersi che il silenzio dell'Ufficio tributario sia da attribuirsi a circostanze non dipendenti dalla propria volontà (ad esempio, la comunicazione è stata smarrita o distrutta). In questo caso, è opportuno ripetere l'invio della comunicazione.

Premesso tutto ciò, occorre ricordare che il regolamento del 24 dicembre 1993, oltre a richiedere il materiale invio della merce, vincola la non imponibilità dell'operazione anche all'assolvimento di numerosi adempimenti di carattere formale.

In base all'articolo 1 del decreto ministeriale 24 dicembre 1993, gli operatori economici che esportano beni nella Repubblica di San Marino sono tenuti a emettere la relativa fattura entro il giorno 15 del mese successivo alla consegna o spedizione, in quattro esemplari, di cui uno deve essere trattenuto dal mittente, mentre le altre copie devono essere consegnate o spedite all'acquirente sammarinese.

Non è ammessa l'emissione di fatture immediate. In questo senso si è espresso con molta chiarezza il ministero delle Finanze con la circolare del 16 settembre 1996, n. 225/E.

Quanto ai contenuti della fattura, ai sensi dell'articolo 3 è previsto che questa contenga gli elementi previsti dall'articolo 21 del Dpr n. 633/72, oltre al codice identificativo fiscale dell'operatore sammarinese.

Sulla fattura deve essere inoltre indicato il titolo di non applicazione dell'imposta (ad esempio, "Non imponibile I.V.A. ai sensi del combinato disposto degli artt. 71 e 8, c. 1, lett. a) del D.P.R. n.633/72").

Gli estremi della fattura così emessa devono essere riportati nel registro delle vendite, seguendo la numerazione progressiva propria della fattura di vendita e nei termini temporali previsti dall'articolo 23 del Dpr n. 633/72.

La fattura deve quindi essere registrata entro gli stessi termini stabiliti per l'emissione, vale a dire entro il giorno 15 del mese successivo alla consegna o spedizione dei beni con riferimento al mese di consegna o spedizione, a nulla influendo la circostanza che l'operatore non sia ancora materialmente in possesso di un esemplare della fattura vidimata dall'Ufficio tributario di San Marino.

Quanto alla predisposizione del Ddt, si ricorda come l'obbligo di emissione di un documento di trasporto o di consegna da parte dell'operatore italiano che invia i beni a operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, opera in virtù dello scambio di note diplomatiche che i due Stati hanno sottoscritto in data 21 dicembre 1972.

In questo senso si è espresso il ministero delle Finanze con la già citata circolare n. 225/E, dove viene precisato che il documento di trasporto o di consegna deve contenere i seguenti dati: la ditta, la denominazione o la ragione sociale, ovvero il nome e il cognome, la sede, la residenza o il domicilio dei soggetti tra i quali è effettuata l'operazione di esportazione; la natura, la qualità e la quantità dei beni esportati, nonché la data di effettuazione dell'operazione e le generalità dell'eventuale incaricato del trasporto.

È il caso di segnalare come nella circolare l'indicazione della causale del trasporto è considerata facoltativa.

Da ultimo, per quel che attiene il Ddt, si segnala come questo deve essere emesso in triplice esemplare.

Una copia del documento deve restare in possesso dell'emittente e dovrà essere allegata alla fattura appositamente vidimata dall'Ufficio tributario quando sarà restituita dall'acquirente sammarinese.

Le altre due copie devono essere consegnate al cliente per i necessari riscontri, da parte delle autorità sammarinesi, una volta che le merci sono state introdotte nella Repubblica di San Marino.

Relativamente all'operazione di vidimazione della fattura, essa consiste nell'applicazione, da parte dell'Ufficio tributario della Repubblica di San Marino di una marca, modificata nel 1992 (decreto ministeriale 30 marzo 1992) e descritta all'articolo 6 del decreto ministeriale 24 dicembre 1993,

debitamente perforata con l'indicazione della data e munita di timbro a secco circolare, contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la seguente dicitura: "Rep. di San Marino - Uff. Tributario".

Oltre all'emissione del Ddt e delle fattura nei termini predetti, il decreto ministeriale 24 dicembre 1993 prevede in capo al cedente italiano altri adempimenti di fondamentale importanza per l'applicazione del regime della non imponibilità.

L'articolo 4 del decreto in esame prevede, infatti, che tale regime opera in base alla contemporanea sussistenza di tre condizioni; in assenza anche di una sola di esse, l'operazione si considera effettuata nel territorio dello Stato.

Più precisamente, l'articolo 4 richiede che:

1. l'operatore economico italiano deve essere in possesso dell'esemplare della fattura vidimata dall'Ufficio tributario della Repubblica di San Marino
2. l'operatore deve avere preso nota a margine delle corrispondenti scritture eseguite nel registro delle vendite, dell'avvenuto ricevimento dell'esemplare della fattura vidimata inviata dal soggetto acquirente sammarinese (ad esempio, "ricevuto esemplare vidimato" - data)
3. il cedente deve indicare l'operazione espressa in fattura nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni. Nei modelli Intra 1 andrà compilata la sola parte fiscale (colonne da 1 a 6, come precisato dal ministero con propria circolare del 23 febbraio 1994, n.13-VII-15-463), segnalando, tra l'altro, il codice identificativo fiscale. Quest'ultima condizione non è richiesta quando gli operatori italiani *"non intrattengono rapporti commerciali con paesi membri della Comunità Economica Europea"*. Questa frase, che nel passato aveva creato numerose incertezze, è stata oggetto della circolare 23 aprile 1997, n. 83/E, con la quale il ministero delle Finanze, nel raffigurare le varie fattispecie che si possono presentare nei rapporti di scambio con operatori sammarinesi, ha affermato che *"- l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino e verso altri Stati comunitari: l'obbligo di presentare gli elenchi sussiste anche nel caso in cui nel corso di un mese o di un trimestre non siano poste in essere cessioni intracomunitarie; - l'operatore nazionale effettua esclusivamente cessioni verso San Marino: non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi; - l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino e acquista beni in altri Stati membri: non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi"*. Inoltre, il ministero ha precisato che le cessioni effettuate a favore di operatori economici sammarinesi non *"influiscono sulla periodicità degli elenchi, in quanto a tali fini assume rilevanza esclusivamente l'ammontare delle cessioni effettuate verso altri Stati membri."*

Da ultimo, si ritiene importante fare alcune considerazioni sulle sanzioni in cui può incorrere il cedente nazionale che, nel realizzare delle vendite nei confronti di operatori sammarinesi, non osserva gli adempimenti stabiliti dal decreto ministeriale del 24 dicembre 2004.

A tale riguardo e per quel che attiene il mancato invio della comunicazione, è possibile individuare due ipotesi sanzionabili: la prima si applica quando il contribuente italiano - trascorsi i quattro mesi di tempo dalla cessione - non provveda a inviare alcuna comunicazione, mentre la seconda riguarda quegli operatori economici che hanno ricevuto una risposta negativa dall'Ufficio tributario sull'esito dei controlli e non hanno provveduto a regolarizzare tempestivamente (cioè entro lo stesso giorno in cui è pervenuta la lettera) l'operazione.

In entrambi i casi si applica la sanzione amministrativa stabilita dall'articolo 6, commi 1 e 4, del Dlgs n. 471/1997, dal 100 al 200 per cento, con un minimo di 516 euro qualora l'operazione sia da considerarsi imponibile. Si applica, invece, la sanzione prevista dall'articolo 6, commi 2 e 4, del Dlgs n. 471/1997, fissata nella misura del 5 o 10 per cento del corrispettivo sempre con un minimo di 516 euro, se l'operazione è esente o non imponibile.

Le stesse sanzioni amministrative sono applicabili per la mancata annotazione nel registro delle vendite, da parte dell'operatore italiano, dell'avvenuto ricevimento dell'esemplare della fattura vidimata inviata dal soggetto acquirente sammarinese, nonché la mancata indicazione nel modello Intra 1 bis della cessione a favore di un operatore di San Marino.

Evidentemente, in questi due ultimi casi, si tratta di sanzioni sicuramente spropositate per degli inadempimenti aventi natura di carattere meramente formale; tuttavia, da come si esprime il decreto, non è possibile una loro attenuazione.

Ciò porta a effetti per certi versi paradossali, laddove si consideri che con tutti i paesi extracomunitari, anche i più remoti, all'operatore nazionale non in possesso del Dau (documento amministrativo unico - è il documento utilizzato per vincolare la merce al regime) è concessa la possibilità di dimostrare l'avvenuta esportazione e quindi fruire del regime della non imponibilità.

Con la circolare n. 75/D dell'11 dicembre 2002, infatti, l'Agenzia delle Dogane ha stabilito la possibilità di provare l'uscita delle merci dalla Comunità attraverso l'impiego di prove alternative rispetto all'esemplare 3 del Dau.

Più precisamente, l'amministrazione doganale, nell'ammettere ufficialmente le oggettive difficoltà connesse al recupero dell'esemplare n. 3 del Dau vistato dalla dogana di uscita, ha stabilito delle procedure che consentono agli operatori la regolarizzazione a posteriori delle esportazioni in cui il Dau 3 non è stato vistato dalla dogana di uscita o non è mai pervenuto all'impresa cedente o, ancora, è andato addirittura perso.

2 - continua. La terza puntata sarà pubblicata lunedì 11 luglio; la prima è su FISCOoggi di lunedì 4

di

Giampaolo Giuliani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-degli-scambi-commerciali-san-marino-2>