

**Risposta n. 58/2024**

***OGGETTO: IVA – Cessione di beni da San Marino – trasmissione tramite SdI di un documento "fattura" valido ai soli fini contabili – Ammissibilità e casi – Articolo 17 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società sammarinese che, nell'ambito della propria attività, *«intenderebbe conferire ad un centro di logistica, ubicato in Italia, l'incarico di gestire tutte le spedizioni di prodotti finiti in favore della propria clientela, indipendentemente dalla circostanza che sia clientela italiana, unionale od estera.»*.

In particolare, *«a mano a mano che i prodotti commissionati dai propri clienti saranno realizzati nello stabilimento di San Marino, questi verrebbero trasferiti in Italia*

*nel centro di logistica da cui successivamente partirebbero per essere consegnati alla clientela, secondo modalità e tempi concordati con questa ultima.*

*Poiché potrebbero essere superati i tempi in base ai quali la permanenza dei prodotti presso lo spedizioniere possa considerarsi sosta tecnica, prudenzialmente la società intenderebbe effettuare tutte le vendite mediante preliminare importazione dei prodotti finiti in Italia, utilizzando allo scopo il proprio rappresentante fiscale.*

*Successivamente, nel momento in cui i prodotti finiti saranno spediti o consegnati alla clientela, il rappresentante fiscale provvederebbe a trasmettere le fatture elettroniche al sistema di interscambio per le cessioni intracomunitarie e le esportazioni, mentre per quel che attiene le cessioni nei confronti di operatori italiani, il rappresentante fiscale vorrebbe trasmettere tramite sistema di interscambio un documento valido ai soli fini contabili, dato che il cliente, in qualità di debitore d'imposta, è obbligato ad assolvere il tributo mediante autofattura ed inversione contabile. [...]*

*In sostanza, si vorrebbero trasmettere i dati del documento, valido ai soli fini contabili, tramite il sistema di interscambio, ponendo dal punto di vista amministrativo la società sammarinese sullo stesso piano delle altre imprese del settore [...]*».

*Alla luce di quanto sopra, l'istante «chiede conferma sulla possibilità di trasmettere il documento valido ai soli fini contabili ed, in caso affermativo, come deve essere predisposto il documento.».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene che la conferma richiesta possa essere fornita e che, alla luce degli orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria, nonché *«delle soluzioni indicate nella Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate, relativamente all'utilizzo del codice nature N2.2 - Operazioni non soggette - altri casi, [...] non sembrerebbe preclusa la possibilità di trasmettere il documento valido ai soli fini contabili tramite sistema di interscambio da parte del rappresentante fiscale, naturalmente indicando nel documento elettronico che esso non ha rilevanza ai fini IVA e che "l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario o committente ai sensi dell'art. 17, secondo comma del DPR n. 633 del 1972" in qualità di debitore d'imposta.»*.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Va in primo luogo rilevato come, sotto il profilo IVA, nel corso del tempo le operazioni tra Italia ed altri Paesi, non ultimo San Marino, siano state oggetto di plurimi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, è stato tra l'altro chiarito che:

a) *«i beni di provenienza dalla Repubblica di San Marino e destinati a paesi comunitari, ivi compresa l'Italia, costituiscono a tutti gli effetti importazioni in territorio comunitario che sottostanno a regole diverse a seconda che siano destinati agli altri Stati comunitari ovvero all'Italia.*

*Limitando l'analisi ad operazioni effettuate tra operatori economici, nel primo caso l'assolvimento dell'IVA avverrà tramite procedura doganale mentre nel secondo caso, in mancanza di una dogana fisica tra Italia e San Marino, l'imposta potrà essere*

*assolta tramite due procedure alternative, secondo quanto previsto dal D.M. 24 dicembre 1993 [ora d.m. 21 giugno 2021, ndr.]:*

*- procedura con addebito dell'imposta, con la quale il venditore sammarinese emette fattura con applicazione dell'IVA dovuta dal cessionario italiano e versa la stessa all'Ufficio Tributario sammarinese che provvederà a riversarne l'importo all'Ufficio delle Entrate [...];*

*- procedura senza addebito dell'imposta, con la quale il venditore emette fattura senza applicazione dell'IVA, che viene assolta dall'acquirente nazionale ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972. In particolare, il cessionario nazionale, soggetto d'imposta, procederà, attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, ad integrare la fattura originale con l'indicazione dell'imposta dovuta, annotandola successivamente nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti.» (così la risoluzione 6 maggio 2009, n. 123/E richiamata anche dalla più recente risposta n. 14 pubblicata l'11 gennaio 2022 nell'apposita sezione del sito istituzionale della scrivente);*

*b) quando il cedente/prestatore è un soggetto non residente ed il cessionario/committente uno stabilito «è solo su quest'ultimo, ove soggetto passivo, che, a norma dell'articolo 17, secondo comma, ricadono gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta. È da ritenere quindi che a nessun adempimento sia tenuto il cedente o prestatore non residente, anche se ivi identificato nel territorio dello Stato; ciò, in particolare, esclude che il cedente o prestatore non residente sia tenuto all'emissione della fattura (e ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione), tramite il numero identificativo IVA italiano.*

*Le norme fin qui citate non escludono, tuttavia, che in relazione ad una cessione interna il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa - per proprie esigenze - emettere nei confronti del cessionario/committente residente un documento non rilevante ai fini dell'IVA, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario o committente.» (cfr. la risoluzione 25 agosto 2010, n. 89/E, confermata dalla successiva n. 21/E del 20 febbraio 2015);*

c) nelle fatture elettroniche che transitano via SdI è necessario inserire il c.d. "codice natura" dell'operazione, ossia il codice, in formato alfanumerico, *«che esprime la natura delle operazioni che non rientrano tra quelle imponibili»* (si vedano le Specifiche Tecniche, versione 1.8 aggiornata al 18 gennaio 2024, allegata al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 con successive modificazioni).

In particolare, il *«codice N2.2 va adoperato in tutti i casi in cui un soggetto IVA [...] non è obbligato ad emettere fattura. Al riguardo si confronti la FAQ n. 15 pubblicata il 27 novembre 2018 nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate e aggiornata il 29 aprile 2021.»* [cfr. l'ultima versione della "Guida alla compilazione FE ed esterometro"];

d) le cessioni di beni, già in precedenza nazionalizzati, ad operatori *extra* UE *«effettuate da un soggetto identificato ai fini IVA in Italia, ma ivi non stabilito, né residente, laddove non vengano documentate tramite fattura elettronica via SdI su base volontaria (si veda, per le relative regole tecniche, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 211273 del 5 agosto 2021), dovranno dare*

*luogo all'emissione di fatture analogiche nel rispetto delle evidenziate disposizioni normative» (così la risposta n. 557 pubblicata il 17 novembre 2022).*

Facendo applicazione dei principi appena richiamati, deve dirsi che a fronte dell'importazione dei beni nel territorio italiano ipotizzata dall'istante, la successiva cessione ad un operatore nazionale non ha obbligo di essere documentata tramite fattura elettronica (sarà l'operatore residente/stabilito in Italia a provvedervi tramite il meccanismo del *reverse charge* e l'emissione di una autofattura ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [decreto IVA]).

L'assenza di obbligo non significa, tuttavia, impossibilità di emettere tramite SdI - a fini contabili, per necessità organizzative o anche solo di migliore e più trasparente gestione dei rapporti tra le parti - un documento "fattura".

In questa eventualità, rinviando alle già richiamate Specifiche Tecniche ed alla "Guida alla compilazione FE ed esterometro" per tutti i dettagli del caso, va comunque segnalato che il documento, emesso dal soggetto estero (indicando la partita IVA italiana aperta tramite identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-*ter* del decreto IVA o rappresentante fiscale che cura materialmente gli adempimenti) dovrà recare, oltre all'indicazione che l'imposta afferente l'operazione sarà assolta dal cessionario *ex* articolo 17, comma 2, del decreto IVA, il codice natura N2.2.

Per completezza, in riferimento alle ulteriori operazioni nei confronti di soggetti non residenti/stabiliti in Italia, sembra opportuno ricordare *«che, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 3, del Decreto IVA, gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni normative in materia di imposta sul valore aggiunto,*

*sono adempiuti dal fornitore stabilito all'estero, direttamente, se identificato in Italia [...] ovvero tramite un proprio rappresentante fiscale»* (così la risposta n. 11, pubblicata il 24 gennaio 2020).

In tale ipotesi, *«gli obblighi e diritti sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari»* (si veda la risposta n. 575 pubblicata il 25 novembre 2022), dunque normalmente senza applicazione del *reverse charge* e, di certo, senza obbligo di fatturazione elettronica.

Va rimarcato, infatti, che la modalità di documentazione "ordinaria" per i soggetti non residenti/stabili in Italia è tutt'ora quella *extra* SdI.

**IL VICE DIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
(firmato digitalmente)**