

CIRCOLARE N. 12
1 MARZO 2014

San Marino esce dalla "black list" dei paradisi fiscali – conseguenze

© Copyright 2014 Acerbi & Associati®

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 24 febbraio 2014 il **D.M. 12 febbraio 2014**, con il quale il Ministero dell'Economia e delle finanze ha eliminato San Marino dall'elenco degli Stati a fiscalità privilegiata contenuto nel D.M. 4 maggio 1999.

A tale importante modifica non è stata data una specifica decorrenza, ragione per cui (anche in assenza di indicazioni operative da parte dell'Agenzia entrate) è opportuno cercare di comprendere quali siano i riflessi pratici della norma e da quando essa risulti produttiva di effetti.

La comunicazione periodica "black-list" e la comunicazione degli acquisti di beni da operatori sammarinesi

Per quanto riguarda gli obblighi di comunicazione in argomento, da adempiere utilizzando il nuovo modello di "Comunicazione polivalente", si veda anche la circolare di Studio n. 9 del 2014.

Infatti, poiché San Marino è (era) paese a fiscalità privilegiata, le operazioni intrattenute con soggetti di San Marino sono (erano) oggetto di comunicazione "black-list" (quadro BL).

Inoltre, gli eventuali acquisti di beni da San Marino con applicazione del meccanismo del reverse charge sono oggetto di specifica comunicazione all'Agenzia entrate (quadro SE).

Ora, con la pubblicazione in G.U. del D.M. 12 febbraio 2014 (che esclude San Marino dalla lista dei paesi black-list) in prossimità della scadenza della comunicazione "black list" per la mensilità di gennaio 2014 e della comunicazione delle autofatture per gli acquisti da San Marino registrate nello stesso mese, entrambe aventi quale scadenza il 28 febbraio 2014 ed entrambe da effettuare con il modello polivalente, si pone il problema di chiarire la decorrenza degli effetti dell'esclusione in commento.

Per quanto riguarda le comunicazioni "black list", l'eliminazione di San Marino dal D.M. 4 maggio 1999 determina il venir meno dell'obbligo di segnalare le operazioni con tale Stato: non risulta tuttavia chiaro se si possa confidare sull'esclusione dagli obblighi di comunicazione per tutte le operazioni del 2014 (e, conseguentemente, già nella comunicazione da presentare al 28 febbraio potevano essere omessi questi dati) o se, al contrario, si debba cercare una soluzione diversa.

Sul punto, esiste un precedente abbastanza simile, rappresentato dall'eliminazione di Cipro e Malta dalla black list di cui al D.M. 23 gennaio 2002 dal 1 maggio 2004 a seguito dell'ingresso nell'Unione europea: in quella sede, secondo la R.M. n. 96 del 30 luglio 2004 dell'Agenzia entrate, le imprese residenti che avevano effettuato operazioni con controparti localizzate in Cipro e Malta erano tenute all'indicazione separata dei relativi costi nel modello UNICO, ai sensi dell'art. 110 comma 10 del Tuir, se sostenuti entro il 30 aprile 2004.

Se la medesima impostazione dovesse venire confermata, ne deriverebbe l'obbligo di includere nelle comunicazioni "black list" le operazioni con San Marino registrate prima della data di entrata in vigore del DM 12 febbraio 2014; poiché nel testo del decreto pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Economia e delle finanze è indicata la **data di entrata in vigore del 24 febbraio 2014, tutte le operazioni effettuate con San Marino fino al 23 febbraio 2014 dovranno essere oggetto di comunicazione "black list"**.

Per quanto riguarda la comunicazione degli acquisti di beni da San Marino mediante autofattura, va invece evidenziato che l'eliminazione della Repubblica di San Marino dal D.M. 4 maggio 1999 non sortisce alcun effetto: essendo questo un adempimento non legato all'inclusione di San Marino in una determinata lista nera, occorre **continuare** a comunicare

le operazioni secondo le consuete regole (e, dalla scadenza del 28 febbraio 2014, obbligatoriamente con il modello polivalente).

A complicare ulteriormente il quadro rimane però la stratificazione di istruzioni e FAQ sul modello di "comunicazione polivalente" stesso: infatti, occorre compilare il quadro SE per la comunicazione in forma analitica degli acquisti di beni con autofattura di cui all'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993 (dati da non replicare nel quadro BL), mentre occorre compilare solo il quadro BL (e non il quadro SE) per le altre operazioni con San Marino da comunicare ai sensi del D.L. 40/2010, ovvero gli acquisti di beni con addebito dell'IVA da parte del cedente sanmarinese di cui all'art. 12 del D.M. 24 dicembre 1993 e gli acquisti di servizi, oltre naturalmente alle operazioni attive.

Posto questo quadro, le regole di compilazione del modello di "Comunicazione polivalente" dovrebbero essere le seguenti:

- **per la mensilità di gennaio (scadenza 28 febbraio 2014), compilazione del quadro SE per gli acquisti di beni con autofattura e del quadro BL per tutte le altre operazioni con San Marino;**
- **per la mensilità di febbraio (scadenza 31 marzo 2014), compilazione del quadro SE per gli acquisti di beni con autofattura per tutte le operazioni del mese e del quadro BL per tutte le altre operazioni con San Marino, se registrate entro il 23 febbraio;**
- **per le mensilità da marzo in poi, compilazione del solo quadro SE per gli acquisti di beni con autofattura, mentre non vi sono più obblighi di segnalazione delle altre operazioni.**

Il tutto, naturalmente, se l'Agenzia delle Entrate non riterrà di privilegiare una soluzione diversa, magari facendo retroagire l'eliminazione delle segnalazioni "black list" all'inizio del 2014; tale impostazione sarebbe risultata tuttavia rischiosa se adottata già per la scadenza del 28 febbraio in assenza di istruzioni ufficiali.

Gli effetti ai fini delle imposte sui redditi

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, va preliminarmente ricordato che il D.M. 4 maggio 1999 è norma attuativa dell'art. 2 comma 2-bis del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir), ai sensi del quale si considerano fiscalmente residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Essendo la residenza fiscale requisito che, quanto meno nell'ordinamento italiano, va valutato in modo unitario nel periodo d'imposta, si può affermare che lo "stralcio" di San Marino dalla lista nera espliciti efficacia dal periodo d'imposta 2014 (soluzione coerente con la sopravvenuta efficacia della Convenzione contro le doppie imposizioni dalla stessa data): pertanto, un cittadino italiano che si è trasferito in San Marino nel gennaio 2014 (prima, quindi, dell'entrata in vigore del D.M. 12 febbraio 2014) non è più, quindi, soggetto alla presunzione di residenza in Italia per la stessa annualità, per cui è l'Amministrazione italiana, se vuole fare valere i suoi diritti, a dover provare la residenza italiana della persona, e non più quest'ultima a dover provare di non essere residente in Italia.