

Decreto fiscale

Le fatture sugli acquisti da San Marino “entrano” nelle comunicazioni dati IVA: problemi di regime transitorio

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Con il D.L. n. 193/2016, convertito nella Legge n. 225/2016, il legislatore è intervenuto, tra l'altro, per recuperare talune sacche di possibile evasione, imponendo con l'art. 4 nuovi adempimenti per i soggetti IVA che consistono, per quanto qui di interesse, nella comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, nonché nella comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA. Per contro, è stata prevista la soppressione di altri obblighi quali, ad esempio, le comunicazioni delle fatture relative agli acquisti di beni di provenienza sammarinese, che in precedenza andavano riportate nel modello polivalente. Ciò non di meno, il nuovo assetto normativo impone alcune riflessioni per consentire ai soggetti IVA un corretto adempimento dei propri obblighi, soprattutto con riferimento al regime transitorio del passaggio dai vecchi ai nuovi adempimenti.

1. Premessa

L'art. 4 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (1), convertito, con modificazioni, nella Legge 1° dicembre 2016, n. 225, ai commi 1 e 2, è intervenuto sul D.L. 31 maggio 2010, n. 78, sostituendo l'art. 21 (2) ed introducendo due nuovi artt. 21-*bis* e 21-*ter* (3), nell'ottica di recuperare alcune forme di evasione, attraverso una strategia di organica riduzione del *gap* IVA “fondata su di una più efficiente e **tempestiva trasmissione delle informazioni** sulle cessioni e sugli acquisti da parte dei contribuenti, e da una conseguente retroazione da parte dell'Agenzia” (4).

Per contro, tra le misure previste come **alleggerimento degli oneri adempimentali** per i soggetti IVA, sono stati aboliti da un lato l'obbligo di presentare gli **elenchi riepilogativi delle operazioni di acquisto** intracomunitarie (che riguardano anche le operazioni con la Repubblica di San Marino) (5), dall'altro, per quanto più specificatamente di interesse, l'obbligo di presentare la **comunicazione delle fatture di acquisto dei beni provenienti da San Marino**, prevista dalla lett. c) dell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993 (6). In tal senso dispone l'art. 7-*quater*, comma 21, del D.L. n. 193/2016, che ha

(*) Pubblicista.

(**) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Il D.L. è titolato “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”.

(2) L'art. 21 detta una nuova disciplina in tema di “(c)omunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute”, sostituendosi al pregresso sistema del c.d. *spesometro*.

(3) I due nuovi articoli riguardano l'obbligo di comunicare i dati delle liquidazioni periodiche IVA e l'introduzione di un credito d'imposta, peraltro, piuttosto irrisorio per i soggetti passivi in relazione all'onere di adeguamento tecnologico per assolvere ai nuovi adempimenti.

(4) Così si legge a pag. 19 della nota di lettura n. 154 di novembre 2016 relativa all'A.S. 2595, concernente la conversione in legge del D.L. n. 193/2016, dove viene altresì specificato che tale strategia è diretta a contrastare il fenomeno degli omessi versamenti, l'evasione senza consenso e, più in generale, le frodi.

(5) Invero, si tratta di un adempimento cui non sono tenuti i soggetti passivi residenti in Italia, bensì l'Ufficio tributario di San Marino e che, nonostante non ci siano specifiche indicazioni, si ritiene che debba considerarsi eliminato.

(6) La citata lett. c) dell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993 prevedeva tra gli obblighi in capo a gli operatori economici ita-

abolito l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate, tramite il modello polivalente, i dati relativi alle importazioni di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino, fissando con il successivo comma 22 la decorrenza della soppressione dell'adempimento, a partire dalle annotazioni da effettuarsi dal 1° gennaio 2017.

La formulazione della norma abrogativa determina qualche dubbio operativo, poiché interviene sul Decreto ministeriale 24 dicembre 1993 che regola i rapporti di scambio tra l'Italia e la Repubblica di San Marino, il quale non essendo mai stato aggiornato, prevede termini particolari per le annotazioni delle **"fatture sammarinesi"** che mal si adattano con l'attuale normativa del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972. Ciò impone che i contribuenti IVA prestino particolare attenzione all'osservanza degli oneri loro imposti, per evitare di incorrere in errore.

2. Rapporti tra Italia e San Marino

Nella disciplina IVA gli scambi di beni con la Repubblica di San Marino presentano numerose peculiarità. Ciò è dovuto alle caratteristiche di questo piccolo Stato, compreso interamente all'interno del territorio italiano, dove i confini sono privi di varchi doganali vigilati.

Non solo, San Marino non aderisce all'Unione Europea, ma con questa ha sottoscritto un accordo di cooperazione e di unione doganale, firmato il 16 dicembre 1991 e in vigore solo dal 28 marzo 2002.

Si tratta, perciò, di uno Stato che deve essere considerato a tutti gli effetti un **Paese extra-nazionale**, ancorché non siano presenti barriere fisiche doganali.

Queste circostanze hanno richiesto al legislatore nazionale di prestare particolare attenzione nel disciplinare ai fini dell'IVA le operazioni di scambio con questo Paese, tant'è che ha dedicato alle transazioni con San Marino e con lo Stato della Città del Vaticano (l'altro piccolo Stato interamente rientrante nel territorio dello Stato italiano e privo di confini vigilati) un intero articolo.

Segnatamente, si tratta dell'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972, il quale al comma 1 prevede che si osservino le disposizioni degli artt. 8 e 9 per le cessioni mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino e

per i servizi connessi, secondo modalità da stabilire preventivamente con Decreto in base ad accordi con detto Stato.

Il Decreto di riferimento è stato emanato dall'allora Ministero delle Finanze in data 24 dicembre 1993 (7) e, come brevemente anticipato in premessa, non ha subito modifiche da quando, il 1° gennaio 1994, è entrato in vigore. Al riguardo, si ricorda che il Decreto è composto di 25 articoli, in cui sono disciplinate anche le **importazioni** (quali acquisti di beni di provenienza sammarinese), nonostante l'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972 deleghi l'Amministrazione finanziaria a disciplinare soltanto le cessioni di beni verso la Repubblica del Titano.

In effetti, l'introduzione (si sottolinea come il legislatore usi la parola introduzione e non acquisto) in Italia di beni provenienti da San Marino è disciplinata al comma 2 del predetto art. 71 del D.P.R. n. 633/1972, il quale non rinvia ad alcun Decreto operativo, ma dispone che l'imposta sia assolta con il meccanismo dell'**inversione contabile** da parte degli operatori economici o soggetti ad essi assimilati, vale a dire gli enti e associazioni anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali ed agricole e gli enti e le associazioni e le altre organizzazioni non soggetti passivi, identificati ai fini dell'IVA.

Ancorché non ci sia, come detto, una specifica delega per disciplinare le introduzioni di beni in Italia, il Decreto ministeriale del 24 dicembre 1993 dispone ugualmente in ordine agli **acquisti provenienti da San Marino**, prevedendo, a tal fine, la possibilità di utilizzare **due distinte procedure**, tra loro alternative, per assolvere l'imposta in Italia.

La prima prevede l'**addebito dell'IVA in fattura da parte del cedente sammarinese**, il quale l'incassa, la versa all'Ufficio tributario della Repubblica di San Marino che a sua volta la gira all'Erario italiano.

Per l'acquirente nazionale questa fattura, purché munita di visto applicato dal predetto Ufficio tributario e di quello dell'Agenzia delle entrate, deve essere considerata del tutto equivalente ad una fattura di acquisto emessa da un operatore italiano e, come tale, va annotata esclusivamente nel registro degli acquisti e dà diritto alla detrazione dell'imposta nei limiti

liani anche quello di dare comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per territorio (all'epoca dell'emanazione del Decreto era l'Ufficio IVA) dell'avvenuta annotazione nei registri delle fatture emesse e degli acquisti (di cui agli artt.

23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972) delle fatture relative agli acquisti di beni effettuati presso cedenti sammarinesi.

(7) Il Decreto attualmente in vigore ha sostituito quello iniziale del 29 dicembre 1972.

previsti dall'art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972.

La seconda procedura non prevede l'addebito dell'IVA in fattura da parte del cedente sammarinese, ma impone l'**adempimento direttamente in capo al cessionario nazionale**, in base a quanto indicato genericamente dal comma 2 del citato art. 71 del D.P.R. n. 633/1972, con alcuni ulteriori obblighi.

3. Adempimenti dei cessionari italiani

Prima della modifica apportata dal D.L. n. 193/2016, l'art. 16 del Decreto in esame, prevedeva infatti che: "1. Gli **operatori economici italiani**: a) **corrispondono l'imposta** a norma dell'art. 17, terzo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indicandone l'ammontare sull'originale fattura rilasciatagli dal fornitore sammarinese; b) **annotano le fatture nei registri** previsti dagli artt. 23 e 25 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni, secondo le modalità ed i termini in essi stabiliti; c) **danno comunicazione delle avvenute registrazioni** di cui al punto b) al proprio ufficio IVA, indicando il numero progressivo annuale di detti registri."

Come già anticipato in premessa, il D.L. n. 193/2016 ha abrogato la lett. c) con effetto riferibile alle "annotazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017". Tuttavia, questa locuzione non è di immediata applicazione, in considerazione del fatto che l'art. 16, da quando è entrato in vigore, non è stato più aggiornato, per cui presenta qualche difficoltà di coordinamento con le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972 (8).

Piuttosto complesso è comprendere come opera l'abolizione della lett. c), dato che i **termini di registrazione** stabiliti nell'attuale versione dell'art. 23 ("Registrazione delle fatture") del D.P.R. n. 633/1972 non sembrano contemplare quelli relativi alla annotazione di fatture emesse

da fornitori non residenti per l'acquisto di beni provenienti da Paesi non aderenti all'Unione Europea, ancorché l'imposta sia stata assolta dal cedente/cessionario italiano.

In generale, l'art. 23, al primo comma, prevede, infatti, che il contribuente debba annotare le fatture emesse in apposito registro **entro quindici giorni**, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione. Nello stesso registro devono essere annotate le fatture di acquisto nel caso in cui l'imposta debba essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile. In questo caso l'annotazione nel registro deve avvenire "**entro il mese di emissione** e con riferimento al termine di emissione."

Tuttavia, si deve sottolineare che quest'ultimo termine è previsto soltanto per alcune ben determinate ipotesi di *reverse charge*, dove il soggetto cessionario o committente, in forza del comma 5 dell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, deve emettere autofattura (9).

Inoltre, nel caso di acquisti da San Marino, l'acquirente italiano non deve autofatturarsi, ma deve assolvere l'imposta sulla base della fattura "rilasciatagli dal fornitore sammarinese" (10) per il quale non è stabilito un termine ultimo per l'invio.

In termini pratici, questo significa che l'acquirente italiano non può fare altro che attendere il documento emesso dall'operatore sammarinese. Tra l'altro detto documento non può essere inviato tramite fax o via *mail*, poiché della fattura deve essere consegnato un **originale munito dei visti** dell'Ufficio Tributario di San Marino e dell'Agenzia delle entrate, per cui può essere recapitato soltanto manualmente, ovvero spedito tramite servizio postale, oppure tramite corriere.

In assenza di un termine per l'emissione, si ritiene che sia esente da censure fare riferimento al **momento di ricevimento del documento**, da cui fare decorrere il termine di quindici giorni per procedere all'annotazione sul registro

(8) È appena il caso di rilevare che dall'esame della lett. a) dell'art. 16, emergerebbe una prima discrasia del sistema. Infatti, a partire dal 2010 (D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18), sono stati modificati i commi secondo, terzo e quarto dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 e, in particolare, l'assolvimento dell'imposta da parte del cessionario/committente stabilito in Italia, mediante il meccanismo dell'inversione contabile c.d. soggettiva, è ora disciplinato dal secondo comma dell'art. 17. Da ciò discende che la menzione contenuta nell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993 deve ora intendersi riferita al secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, piuttosto che al terzo comma, che disciplina, invece, l'istituto del rappresentante fiscale e

dell'identificazione diretta. Peraltro, va anche rilevato che nell'art. 71 del ripetuto D.P.R. n. 633/1972 viene già specificato che l'utilizzo del *reverse charge* per gli acquisti di beni da San Marino è operato ai sensi del secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

(9) Dal combinato disposto dell'art. 21, comma 5, e dell'art. 17, secondo comma, primo periodo, emergerebbe che trattasi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, e che questa ipotesi non riguarderebbe anche le "importazioni" di beni provenienti da San Marino.

(10) Cfr. lett. a) dell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993.

delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, ma con riferimento al mese di emissione (nel caso in esame il ricevimento).

Quanto all'**annotazione nel registro degli acquisti**, secondo il successivo art. 25, la fattura deve esservi annotata anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale (11), nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

In questa situazione, occorre anche precisare che l'**obbligo della comunicazione** di cui alla lett. c) dell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993, non contiene uno specifico termine temporale per l'adempimento. Un'utile indicazione si rinveniva nella C.M. n. 30 del 20 aprile 1973, nella quale, con riferimento alle disposizioni (12) del precedente Decreto che disciplinava i rapporti tra Italia e San Marino, veniva precisato che la comunicazione, di cui trattasi, doveva essere fatta "non oltre i cinque giorni successivi a quello in cui ha effettuato le annotazioni", indicando il numero progressivo annuale di registrazione in ciascuno dei due registri. Detto termine si può ritenere sia rimasto in vigore, pur senza la previsione di una sanzione specifica in caso di ritardo od omissione della formalità, fino a quando l'obbligo non è confluito nella compilazione del modello polivalente. Al riguardo, si rammenta che l'obbligo di utilizzo di quest'ultimo modello (Quadro SE) per la comunicazione in parola è stato introdotto dal 1° ottobre 2013. In particolare con l'utilizzo del **modello polivalente**, la comunicazione dei dati delle fatture per acquisti da San Marino si è trasformata da cartacea in telematica e la sua cadenza è stata fissata nell'ultimo giorno del mese successivo a quello in cui è stata fatta l'annotazione.

4. Cessazione dell'obbligo di comunicazione

Il legame sancito, proprio nel modello polivalente, tra effettuazione della comunicazione ed annotazione delle fatture porta a concludere che l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate, tramite il modello polivalente, l'avvenuta

registrazione delle fatture pervenute da San Marino, cessa a partire dalle fatture ricevute dal 1° gennaio 2017.

Le ultime fatture che dovranno essere indicate nel modello polivalente (13) sono dunque quelle ricevute entro il 31 dicembre 2016, da annotare nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, al massimo entro il 15 gennaio 2017, ma con riferimento al mese precedente.

In sostanza, a parere di chi scrive è da ritenersi corretto il principio di competenza, dato che le annotazioni, pur avvenendo nei primi giorni di gennaio, concernono tutte le fatture ricevute a dicembre.

Pertanto, l'**ultimo modello polivalente** da inviare telematicamente entro il 31 gennaio 2017 - "ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione" - deve contenere tutte le fatture ricevute nel mese di dicembre 2016 senza alcuna esclusione.

Invero, si potrebbe pervenire anche ad una soluzione diversa, privilegiando una lettura più rigorosa del dettato normativo, secondo la quale sono escluse tutte le fatture annotate dal 1° gennaio 2017, ancorché facciano riferimento al mese di dicembre, ma in questo modo potrebbero essere scartate discrezionalmente dalla comunicazione tutte le fatture che gli operatori italiani hanno ricevuto negli ultimi quindici giorni di dicembre e che decidono scientemente di annotare in gennaio.

In queste condizioni sarebbe opportuna una precisa indicazione da parte dell'Amministrazione, allo scopo di consentire il corretto adempimento da parte degli operatori interessati.

Invero, la circostanza che per le **fatture annotate successivamente al 1° gennaio 2017** viene meno l'obbligo della specifica comunicazione tramite modello polivalente non comporta che tali operazioni non debbano più essere comunicate, ma queste rientrano nelle nuove comunicazioni da effettuare ai sensi degli artt. 21 e 21-bis del D.L. n. 78/2010.

In sostanza, anche il soggetto interessato dalle transazioni con San Marino sarà tenuto a co-

(11) Trattasi della dichiarazione "relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo" (cfr. art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972).

(12) Trattasi, in particolare, del D.M. 29 dicembre 1972, che, all'art. 8, primo comma, lett. b), disponeva l'obbligo per gli operatori economici italiani che effettuavano "importazioni" da San Marino di "dare comunicazione all'Ufficio imposta sul valore aggiunto (...) dell'avvenuta annotazione nei registri" delle fatture emesse e degli acquisti delle operazioni di acquisto dei

beni di provenienza sammarinese.

(13) Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, del 2 agosto 2013 - protocollo n. 94908 - prevede: "1.4 La comunicazione di cui all'art. 16, lett. c), del D.M. 24 dicembre 1993 relativa alle operazioni di acquisto da operatori economici sammarinesi è effettuata, a partire dalle operazioni annotate dal 1° ottobre 2013, utilizzando il modello allegato al presente provvedimento. La predetta comunicazione è trasmessa in modalità analitica entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione".

municare telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle fatture emesse e ricevute, alle bollette doganali e alle relative variazioni.

Per quest'anno la cadenza delle comunicazioni è fissata (14): per i primi due trimestri -di fatto primo semestre- (gennaio - giugno 2017) al 25 luglio 2017, per il terzo trimestre (luglio - settembre 2017) al 30 novembre 2017 e per il quarto trimestre al 28 febbraio 2018. Per gli anni successivi, a regime, la cadenza della comunicazione è fissata nella fine del secondo mese successivo a ciascun trimestre, salvo che per il secondo trimestre che avrà cadenza il 16 settembre. Queste scadenze potranno essere posticipate al primo giorno lavorativo successivo qualora la scadenza coincida con il sabato, la domenica o altro giorno festivo (15).

Gli stessi contribuenti saranno, altresì, tenuti a trasmettere trimestralmente all'Agenzia delle entrate (secondo gli stessi termini sopra riportati) i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA.

5. Un caso particolare: mancata ricezione delle fatture

Precedentemente si è detto che l'acquirente italiano, per assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, deve, comunque, attendere la fattura in originale che gli deve essere consegnata dal cedente sammarinese senza alcun limite temporale.

In realtà, tale affermazione deve essere parzialmente rivisitata, poiché in simili ipotesi, pur in assenza di un termine preciso indicato nell'art. 16, si ritiene che debbano essere applicati i principi di carattere generale previsti all'art. 6, comma 9-bis, e seguenti del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 (16).

Per memoria, si ricorda come tale norma prevede che in caso di **mancato ricevimento nei**

quattro mesi successivi all'effettuazione dell'operazione, l'acquirente italiano regolarizzi l'acquisto emettendo **autofattura nei trenta giorni** seguenti, assolvendo l'imposta mediante l'**inversione contabile** e, infine, informi dell'accaduto l'Agenzia delle entrate. Solo in questo modo l'acquirente potrà evitare le sanzioni che vanno dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro se l'operazione non risulta in contabilità; diversamente si applica una sanzione da 500 euro a 20.000 euro.

Laddove siano trascorsi i predetti termini, per sanare l'operazione si dovrà ricorrere all'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

A queste soluzioni gli scriventi ritengono di potere pervenire avendo presente che il citato comma 9-bis opera per le operazioni di inversione contabile effettuate in base all'art. 17, il quale è richiamato nel comma 2 dell'art. 71 per assolvere l'imposta dei beni introdotti da San Marino.

Volendo coordinare con maggiore puntualità le citate disposizioni di carattere generale con le previsioni dell'art. 16 del Decreto in esame, si può affermare che trascorsi quattro mesi dall'introduzione dei beni in Italia, senza che sia stata ricevuta la fattura in originale con i visti dell'Ufficio Tributario e dell'Agenzia delle entrate, l'acquirente debba procedere alla regolarizzazione nei trenta giorni successivi.

In sostanza, tutte le cessioni di beni, trasferiti in Italia e provenienti da San Marino, dal 1° al 31 luglio 2016, per i quali non è stata ricevuta la fattura in originale, munita dei visti delle amministrazioni dei due Paesi, entro il 31 dicembre 2016 avrebbero dovute essere regolarizzate mediante autofattura, doppia annotazione sui registri delle fatture emesse e degli acquisti e presentazione dei registri all'Agenzia delle entrate

(14) Salvo, ovviamente, ripensamenti da parte del legislatore ovvero dell'Amministrazione finanziaria.

(15) Cfr. art. 7, comma 1, lett. h), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70.

(16) D.Lgs. n. 471/1997: art. 6, comma 9-bis: "È punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli artt. 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli artt. 46, comma 1, e 47, comma 1, del Decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli artt. 13 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione

amministrativa è elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del predetto Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile".

per informare l'Amministrazione finanziaria dell'avvenuto assolvimento dell'imposta.

C'è da chiedersi se in questo caso sia necessaria la comunicazione tramite il **modello polivalente** dell'avvenuta annotazione per l'assolvimento dell'imposta dato che, nella sostanza, questo adempimento è già stato realizzato.

Ad ogni modo, in una logica prudenziale, laddove si volesse comunque eseguire l'invio del modello polivalente, le operazioni regolarizzate in dicembre dovrebbero essere indicate nel modello da inviare entro il 31 gennaio 2017.

Diversamente, per i beni introdotti da San Marino prima del mese di luglio 2016, non è più possibile procedere alla loro regolarizzazione prevista dall'art. 6, comma 9-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997, ma occorre fare riferimento all'istitu-

to del ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

In questo caso, la procedura del ravvedimento prevede l'emissione e l'annotazione dell'autofattura sul registro degli acquisti, la comunicazione dell'operazione all'Agenzia delle entrate ed il versamento dell'IVA, degli interessi e delle sanzioni.

Non solo, sono previste sanzioni anche per la presentazione del modello polivalente che dovrà essere ripresentato, a nulla influenzando il fatto che la regolarizzazione sia già stata comunicata agli Uffici. Tuttavia, è lecito chiedersi se l'invio telematico di modelli polivalenti potrà essere realizzato dopo l'abolizione dell'adempimento per sanare posizioni pregresse tramite l'istituto del ravvedimento operoso.