



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

RELAZIONE SINTETICA DI ACCOMPAGNAMENTO AL PROGETTO DI LEGGE SULL'IMPOSTA GENERALE SUI CONSUMI (IGC)

- Premessa

L'imposta generale sui consumi si ispira al modello generale previsto per l'Iva europea e la GST internazionale, con lo scopo di introdurre un regime fiscale compatibile e competitivo con le realtà presenti nel mercato internazionale.

L'oggetto dell'imposta è il consumo finale di beni o servizi, metodo che, com'è stato ampiamente dimostrato su base fattuale, assicura da un lato un continuo gettito per l'Erario, mentre dall'altro permette agli operatori economici di non essere incisi dall'imposta ma di collaborare alla riscossione della stessa, anticipandola e poi detraendola.

Il principio di neutralità permette che il meccanismo di applicazione dell'imposta e successiva detrazione che gli operatori economici, a parità di concorrenza, non siano i soggetti destinatari della tassazione. Il principio generale di imposizione è quello di tassazione a destinazione, ma per certi casi è possibile derogare a questa regola tassando l'operazione economica all'origine.

- Presentazione dell'articolato

La struttura del provvedimento normativo deve essere finalizzato a dare attuazione ai principi espressi prevedendo un titolo o comunque un gruppo di norme ben distinte per ogni aspetto fondamentale dell'imposta. L'IGC è un'imposta il cui tecnicismo esige un approccio preciso per il corretto funzionamento e il rispetto dei principi fondamentali, che richiede il coordinamento tra l'iter logico della verifica dei presupposti impositivi e le modalità



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

applicative. Preliminarmente occorre verificare e qualificare sempre la sussistenza dei presupposti, ossia quelli che rispondono alla natura dell'imposta indiretta e che rappresentano i requisiti sostanziali per la sua applicazione.

Successivamente occorre controllare che gli aspetti formali corrispondano e dimostrino il verificarsi dei presupposti, cioè quelli che permettono l'applicazione e la esternalizzazione degli effetti dell'evento impositivo anche verso altri soggetti diversi dall'operatore economico. La parte formale assume un ruolo fondamentale nella regolamentazione dei rapporti tra operatori economici ed Amministrazione finanziaria che devono valorizzare la trasparenza e la semplicità di funzionamento del sistema. Solo attraverso regole giuridiche certe e chiare, che rendano gli adempimenti semplici ed immediati, si può costruire un sistema impositivo (e di conseguenza anche economico) efficiente. A tal fine nella parte iniziale dell'articolato sarà necessario dedicare una sezione alle definizioni, fornendo la spiegazione dei termini che vengono utilizzati nel testo normativo, per ridurre gli sforzi interpretativi e guidare la comprensione delle nozioni.

I primi titoli, pertanto dovranno delineare i tratti fondamentali dell'imposta enunciandone i principi e fissando l'oggetto dell'imposizione ed il Territorio in cui si estende l'applicazione dell'imposta, individuando i soggetti coinvolti nel meccanismo impositivo ed il luogo in cui si verificano i presupposti, nonché il momento in cui si considerano realizzate tutte le condizioni essenziali.

Nella seconda parte dei titoli verranno individuate le regole necessarie per il funzionamento dell'imposta come la determinazione delle aliquote, il calcolo della base imponibile, le eccezioni alla regola generale come, per esempio, le esenzioni.

Il terzo gruppo di norme sarà dedicato alla detrazione ed al rimborso dell'imposta, meccanismi necessari a garantire la neutralità dell'imposta, che dal punto di vista pratico si traduce nella imposizione solo transitoria e non definitiva dell'operatore economico che è legittimato a recuperare l'imposta anticipata nella catena di operazioni.



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

Il gruppo successivo, invece, riguarderà esclusivamente gli adempimenti contabili, dichiarativi ed identificativi che discendono dall'applicazione dell'imposta.

Infine, è possibile prevedere nella normativa dei regimi dedicati a determinati settori economici per i quali si voglia concedere un regime agevolato in termini di semplificazione fiscale, ma non di risparmio di imposta, in quanto il principio di neutralità ha come scopo quello di evitare distorsioni della concorrenza che consiste nella declinazione economica dei principi di parità di trattamento e divieto di discriminazione.

In vista dell'entrata in vigore della norma, per permettere una graduale transizione dall'imposta monofase a quella sui consumi possono essere previste specifiche norme derogatorie al fine di introdurre le nuove modalità di adempimento legate all'imposta e alleggerire il carico fiscale in maniera temporanea, agevolando così gli operatori che dovranno adeguarsi al nuovo sistema.

- Concetti espressi nell'articolato

- Partendo dai concetti generali sottesi all'imposta generale sui consumi, è imprescindibile fornire una definizione del principio di tassazione sul valore aggiunto che consiste nel valore effettivo che assume il bene o il servizio al momento del consumo finale, a seguito della catena di passaggi che avvengono in precedenza (come la lavorazione o la distribuzione).
- L'ambito di applicazione dell'imposta è limitato al Territorio della Repubblica di San Marino, rendendo così necessaria non solo la definizione di detto territorio, ma anche quella dei territori esterni quali l'Italia, i Paesi dell'Unione Europea e i Paesi terzi, chiarendo i rapporti giuridico-economici che intercorrono tra di essi.
- Le nozioni ricorrenti nel testo normativo verranno definite alla luce della funzione che si intende attribuirgli.



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

- Il presupposto soggettivo dell'imposta richiede di definire e qualificare chi sia soggetto di imposta e quando un soggetto agisca in quanto tale. Per soggetto di imposta si intende l'operatore economico, per distinguerlo dal mero consumatore, da lavoratore dipendente o dagli enti pubblici, in quanto tale soggetto non è il destinatario finale della tassazione, ma un soggetto che partecipa alla riscossione dell'imposta accordandogli il diritto al recupero di quanto versato. Il soggetto di imposta è colui che esercita una attività economica in maniera indipendente e continuativa, svolgendo delle operazioni nell'ambito della propria attività. L'economicità dell'attività è riferibile all'ottenimento di un corrispettivo per le operazioni effettuate. Ciò significa che l'effettuazione di operazioni potenzialmente tassabili non determina l'automatica imposizione come soggetto d'imposta, essendo necessario un collegamento con la propria attività. Qualora un simile collegamento non esista si considererà che le operazioni sono state effettuate da un mero consumatore escludendo così la possibilità di recuperare quanto versato. Occorre precisare che a tale figura si affianca quella del debitore di imposta che non sempre coincide con il soggetto di imposta. Tale ipotesi si verifica in via derogatoria nei casi di imposizione all'origine, cioè quando il soggetto che deve versare l'imposta non è quello che consuma ma quello che fornisce il bene o il servizio.
- Il presupposto oggettivo dell'imposta consiste nell'effettuazione di cessioni di beni e di prestazioni di servizi in cambio di un corrispettivo. La qualificazione delle operazioni generalmente dipende dal loro oggetto, perciò è necessario stabilire anche cosa si intenda per beni materiali e beni immateriali per distinguerli dalle prestazioni di servizi che rappresentano una categoria residuale, in altri termini radunano sotto lo stesso concetto tutte le operazioni che non sono qualificabili come prestazioni di servizi. Tuttavia è possibile che si presentino delle operazioni complesse o miste tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, pertanto è necessario fornire dei criteri interpretativi per stabilire il rapporto che collega le operazioni, per esempio unicità e inscindibilità oppure accessorietà. Nella qualificazione delle operazioni sono anche previste delle operazioni



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

che per decisione del legislatore sono ritenute fuori dal campo di applicazione dell'imposta, e perciò non assoggettate ad imposizione per questioni di semplificazione o di incentivo per determinate attività. Oltre alle cessioni di beni e esistono altre operazioni dalla medesima natura, ma che come specificità esigono la introduzione del bene all'interno del Territorio nazionale da un altro Paese, pertanto vengono qualificate come importazioni.

- Il presupposto territoriale dell'imposta corrisponde alla localizzazione delle operazioni imponibili applicando il principio generale di tassazione a destinazione salvo casi particolari in cui, in via derogatoria, si applica il principio di tassazione all'origine. Il principio di tassazione varia in dipendenza della qualificazione dell'operazione, di conseguenza, sia per le diverse tipologie di cessioni di beni che per le prestazioni di servizi o le importazioni devono essere previste regole diverse.
- L'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione imponibile è necessario per determinare la rilevanza dell'operazione, cioè quando tutti i presupposti si sono verificati, e l'esigibilità dell'imposta, cioè quando l'imposta è dovuta. Generalmente le due circostanze, rilevanza ed esigibilità, coincidono, tuttavia, si possono verificare delle cause anticipative o posticipative degli effetti temporali dell'imposta, determinando così la distinzione dei due momenti. In tali ipotesi possono essere rilevate delle modificazioni della base imponibile e dell'aliquota che intercorrono tra il momento di rilevanza dell'imposta e quello di debenza.
- La determinazione della base imponibile è una valutazione attinente al funzionamento dell'imposta, finalizzata a computare tutti gli elementi idonei ad incrementare o a ridurre il valore dell'operazione. Tale valutazione deve tenere conto sia degli elementi economici che giuridici collegati all'operazione, individuando gli elementi che concorrono o sono esclusi dalla formazione della base imponibile alla quale verrà applicata proporzionalmente l'aliquota.



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

- L'aliquota di imposta è una percentuale che si applica in modo proporzionale alla base imponibile, il cui risultato rappresenta il valore tassabile al momento dell'effettuazione dell'operazione imponibile. L'aliquota può essere differenziata in base alle categorie di beni o servizi che si intendono tutelare attraverso un'agevolazione.
- Le esenzioni sono degli strumenti di politica fiscale che consistono nella detassazione delle operazioni in base criteri oggettivi, cioè la natura dell'operazione, oppure, soggettivi, cioè la qualificazione del soggetto di imposta come ente pubblico. Le esenzioni rappresentano quindi un'eccezione alla regola generale di tassazione, in altre parole, per le operazioni in cui si sono verificati tutti i presupposti di imposta, quindi tassabili, il legislatore può decidere di non assoggettarle ad imposta con la finalità di tutelare e agevolare alcune categorie di operazioni perché svolte nel pubblico interesse oppure perché ritiene necessaria una semplificazione del meccanismo impositivo in relazione alla localizzazione territoriale delle operazioni rilevanti al fine di evitare la doppia imposizione delle stesse (come per esempio per le importazioni). L'effetto della qualificazione dell'operazione come esente consiste nell'impossibilità dell'esercizio del diritto di detrazione relativamente a tali operazioni, in quanto non vi è corrispondenza tra imposta versata a monte ed imposta versata a valle a causa della detassazione. Le esenzioni devono essere interpretate in maniera restrittiva, ossia possono essere applicate solo qualora tutte le condizioni di legge individuate siano soddisfatte. Tuttavia, al fine di evitare distorsioni della concorrenza, il tenore restrittivo può essere superato concedendo ai soggetti di imposta la possibilità di optare per il regime di esenzione o di piena tassazione a seguito della previa comunicazione all'autorità fiscale. Il regime opzionale ha come scopo assicurare la neutralità dell'imposta permettendo di esercitare la detrazione dell'imposta versata a monte (sugli acquisti) nell'ipotesi in cui essa venga versata a valle (sulla vendita di beni o la fornitura di servizi).
- Il diritto di detrazione ed il suo esercizio rappresentano il fulcro del funzionamento del sistema impositivo assicurando il rispetto del principio di neutralità. Tale strumento,



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

infatti, permette al soggetto di imposta di collaborare alla riscossione dell'imposta nella catena di operazioni che precedono il momento del consumo senza che esso resti inciso dalla tassazione. Pertanto, per i soggetti di imposta stabiliti nel Territorio, la detrazione deve sempre essere assicurata, naturalmente qualora siano soddisfatti i requisiti temporali e fattuali stabiliti dalla legge. Il diritto di detrazione deve sempre essere assicurato in considerazione del rapporto che lega le operazioni effettuate a monte e quelle effettuate a valle, nonché in considerazione del rapporto che intercorre tra i diversi soggetti di imposta che interagiscono nella catena di operazioni mediante l'obbligo di rivalsa che consiste nella possibilità di recuperare l'imposta assolta nei confronti di un altro soggetto di imposta. Possono tuttavia essere previste delle limitazioni all'esercizio del diritto in questione come ipotesi d'indetraibilità totale o parziale. La quantificazione dell'imposta detraibile può subire delle variazioni successive al momento di rilevanza ed esigibilità dell'imposta relativa ad operazioni tassabili, di conseguenza è prevista, a fronte del soddisfacimento delle condizioni di legge, la facoltà di rettificare la detrazione oppure, qualora il soggetto di imposta effettui operazioni sia esenti che imponibili, è possibile l'applicazione di un apposito metodo di calcolo percentuale dell'imposta detraibile detto prorata .

- Strumento di neutralità fiscale speculare e alternativo al diritto di detrazione è il diritto di rimborso. La sua applicazione si configura qualora dal calcolo dell'imposta versata a monte e a valle risulti una eccedenza qualificabile come credito di imposta, oppure qualora il soggetto di imposta titolare del credito non sia stabilito nel Territorio con la conseguenza di non potere esercitare il diritto di detrazione. Anche questo caso il rimborso dell'imposta può essere concesso solo se tutte le condizioni di legge sono soddisfatte.
- I soggetti di imposta, per beneficiare pienamente dei diritti che il sistema IGC gli assicura, devono rispettare l'obbligo di identificazione, che rappresenta uno strumento di controllo per l'autorità fiscale e di certezza dei rapporti giuridici per gli operatori economici. Tale



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

adempimento riguarda tutti soggetti che operano nel Territorio, perciò sono previste diverse forme di identificazione per i soggetti stabiliti (tramite numero di identificazione rilasciato dall'Ufficio Tributario) e per i soggetti non stabiliti (tramite la nomina di un rappresentante fiscale stabilito nel Territorio). Per quanto riguarda la potestà di controllo attribuita all'autorità fiscale essa si estende sino alla sospensione o alla revoca dell'identificazione per assicurare la riscossione e tutelare i contribuenti virtuosi da eventuali contatti commerciali con i soggetti che non dimostrano di detenere la qualità di soggetto passivo o la utilizzano per scopi abusivi o frodati.

- La fatturazione rappresenta un obbligo essenziale per il corretto funzionamento del sistema impositivo, in quanto permette la tracciabilità delle operazioni effettuate dai soggetti di imposta. L'emissione del documento deve essere seguita necessariamente dalla sua registrazione e conservazione al fine di poter esercitare correttamente il diritto di detrazione o rimborso. La fattura può essere emessa in formato cartaceo o elettronico, in entrambi i casi, la legge prevede i requisiti essenziali e standardizzati per la sua compilazione. La corretta emissione del documento deve tenere conto anche del momento di rilevanza e di esigibilità dell'operazione, di conseguenza, qualora si verificano degli eventi modificativi della situazione prospettata al momento dell'emissione del documento è possibile, previo soddisfacimento delle condizioni di legge, effettuare delle rettifiche che influiranno anche sul diritto alla detrazione. Tuttavia, il legislatore può prevedere delle specifiche ipotesi di semplificazione o di esonero da tale obbligo per talune categorie di operatori economici.
- La dichiarazione rappresenta un altro obbligo fondamentale diretto alla contabilizzazione delle operazioni e alla liquidazione dell'imposta all'erario. La legge prevede i termini e le modalità di registrazione dei documenti rilevanti nelle ipotesi generali e particolari come l'auto fatturazione ed il reverse charge (inversione contabile), nelle quali l'obbligo di registrazione ed integrazione della fattura incombe sul soggetto emittente la fattura e non sul destinatario come richiede la regola generale. La legge prevede altresì i tempi e le



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

modalità di rettifica di tali annotazioni finalizzate alla determinazione periodica dell'imposta dovuta o del credito spettante. In tale ambito vengono anche considerati gli adempimenti relativi ai regimi opzionali, comprese le comunicazioni all'Ufficio tributario che ne derivano, e ai regimi speciali.

- I regimi speciali costituiscono delle semplificazioni del sistema impositivo generale dirette a particolari settori economici che presentano profili di notevole complessità nella determinazione della base imponibile o a soggetti di imposta il cui volume di affari non eccede determinate soglie o franchigie, e pertanto possono beneficiare di un sistema agevolato dal punto di vista contabile. I regimi speciali riconosciuti sono: il regime delle franchigie; il regime degli operatori agricoli; il regime degli operatori turistici; il regime dei beni usati e delle vendite all'asta; il regime della cessione di tabacchi; il regime del reverse charge applicato a determinate categorie di beni o servizi.
- Nelle disposizioni transitorie previste nell'articolo, viene disciplinato il trattamento delle operazioni assoggettate al regime fiscale previgente tenendo conto della possibilità e delle modalità di detrarre l'imposta monofase previamente assolta al fine di evitare una duplice imposizione. Per agevolare la transizione da un sistema impositivo all'altro è possibile prevedere l'entrata in vigore differita di alcune disposizioni attinenti l'IGC.
- L'entrata in vigore delle norme relative all'IGC ed i limiti all'efficacia dei provvedimenti e della giurisprudenza interpretativa dell'Unione Europea sono stabiliti nelle disposizioni finali della legge.
- In accompagnamento all'articolo è prevista una tabella allegata contenente l'elenco delle operazioni per le quali è concessa l'applicazione di una aliquota ridotta e la definizione dei servizi relativi a beni immobili e dei servizi elettronici i quali necessitano una precisa individuazione al fine di localizzare correttamente il luogo di tassazione delle operazioni imponibili. Oltre alla tabella allegata il Governo dovrà disporre un Decreto di attuazione delle disposizioni di legge, potendo così beneficiare della possibilità di modificare agevolmente alcuni profili strettamente applicativi in base alle esigenze



**SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO**

politiche e amministrative (per esempio il termine essenziale per il pagamento della controprestazione, oppure le modalità di emissione della fattura elettronica).

San Marino 31 luglio 2015