

## IVA

---

### ***Sospensione dell'Iva all'importazione per i beni da San Marino***

di Marco Peirolo

In via generale, i sono per il semplice fatto di essere introdotti nel territorio dello Stato, anche pertanto e anche se il destinatario italiano d'imposta.

Nei rapporti di interscambio con la Repubblica di San Marino, è opportuno verificare se sia applicabile la stessa regola, per esempio nell'ipotesi in cui la merce sia inviata **in conto deposito** dal soggetto sammarinese presso una controllata italiana ai fini della successiva vendita.

Dal punto di vista normativo, l'art. 71, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che, per l'**introduzione nel territorio dello Stato** di beni provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino, "i contribuenti dai quali o per conto dei quali ne è effettuata l'introduzione nel territorio dello Stato sono tenuti al **pagamento dell'imposta** sul valore aggiunto a norma del secondo comma dell'art. 17", cioè con applicazione del **reverse charge**.

Invero, i Titoli II e III del D.M. 24 dicembre 1994, contenente le disposizioni di attuazione del citato art. 71 del D.P.R. n. 633/1972, prevedono che le cessioni di beni verso l'Italia possano essere effettuate anche **con addebito dell'imposta**, in fattura, da parte dell'operatore sammarinese.

Al di là di questa ulteriore modalità di applicazione dell'imposta, occorre individuare la portata della locuzione "**introduzione nel territorio dello Stato**", recata dal citato art. 71 del D.P.R. n. 633/1972, essendo necessario stabilire – in buona sostanza – se l'IVA sia dovuta sic et simpliciter in ragione del **trasferimento “fisico”** dei beni in Italia o se, al contrario, sia richiesto il loro **trasferimento “giuridico”** in capo al destinatario nazionale.

San Marino **non fa parte del “territorio della Comunità”**, così come definito dall'art. 7, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, i beni provenienti da San Marino, ove introdotti in Italia, danno luogo ad una **importazione ai fini IVA**, come confermato:

- dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6 maggio 2009, n. 123, secondo cui “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”;
- dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 4 marzo 2002, n. 66, secondo cui “deve essere riconosciuta la possibilità all'operatore sammarinese di effettuare direttamente cessioni nei confronti del soggetto d'imposta nazionale, senza la necessità di dovere transitare attraverso il proprio rappresentante fiscale in Italia, trattandosi di esportazioni da San Marino verso l'Italia, che comportano un'importazione nel territorio dello Stato a carico del cliente italiano. D'altra parte, le particolari modalità di assolvimento dell'imposta, nell'interscambio italo-sammarinese, in mancanza di dogane fisiche tra i due Paesi, non può portare ad uno snaturamento dell'operazione che per il soggetto d'imposta nazionale costituisce pur sempre un'importazione”.

A seguito dell'Accordo interinale di Commercio e di Unione Doganale tra la Comunità Economica Europea e la Repubblica di San Marino, siglato il 27 novembre 1992, San Marino **fa invece parte del territorio doganale comunitario** (sia pure per assimilazione a quest'ultimo). Con la conseguenza che i beni materialmente presenti nel territorio sammarinese hanno già assunto la **posizione doganale di merce comunitaria** anche se **l'IVA dovuta ai fini dell'immissione in libera pratica è “sospesa”**.

Secondo la giurisprudenza di merito, per i beni provenienti da San Marino, non soggetti – per l'assenza di dogana – a vincoli di circolazione, l'importazione ai fini IVA “**si perfeziona** non al momento dell'introduzione della merce nel magazzino in conto deposito, bensì al **momento della effettiva vendita a terzi**” (C.T. Prov. di Pisa, 26 marzo 2014, n. 301). In pratica, nella fase intertemporale tra l'arrivo in Italia e la vendita, i beni in esame sono **in corso di importazione, non già importati**.

Nello stesso senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria. In particolare, nella C.M. 20 aprile 1973, n. 30/510542, è stato chiarito che i trasferimenti di beni in conto deposito devono essere **annoti in un apposito registro**, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, sicché la **presunzione di acquisto** non sussiste proprio perché ad assumere rilevanza ai fini IVA non è l'introduzione dei beni in Italia, ma la loro successiva cessione.

Per una definitiva conferma della conclusione raggiunta può farsi riferimento alla disciplina dell'

**imposta monofase sulle importazioni** in San Marino, che prevede la **sospensione dall'obbligo del relativo pagamento** per i beni introdotti con causale diversa dal trasferimento di proprietà (es. a scopo di lavorazione, deposito e simili); a tal fine è, però, richiesto che i suddetti beni siano reintrodotti nel Paese di provenienza entro 12 mesi dall'emissione del documento di consegna (cfr. lettera circolare della Segreteria di Stato per le Finanze ed il Bilancio della Repubblica di San Marino, 15 dicembre 1997, prot. n. 20310/16c).

Da ultimo, si osserva che il fatto che i beni in questione non si considerino importati fino all'atto della successiva vendita ha riflessi sul regime IVA delle eventuali **prestazioni di intermediazione** rese dall'agente italiano.

Se l'attività è svolta nei confronti dell'  
**operatore sammarinese**, in considerazione  
**della natura "generica"** della prestazione, quest'ultima resta esclusa da IVA in Italia. Laddove, invece, l'intermediazione sia resa nei confronti dell'  
**acquirente italiano**, si applica il trattamento di  
**non imponibilità** di cui all'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972, riferito ai "servizi di intermediazione relativi a  
**beni in importazione**, in esportazione o in transito (...)"". Sul punto, è stato infatti affermato che, nei rapporti di interscambio con San Marino, stante l'assenza di adempimenti doganali, non è richiesto che l'intermediazione sia relativa a beni già vincolati all'importazione, essendo invece sufficiente che tale destinazione sia dimostrata dal  
**registro di magazzino** (C.T. Prov. di Pisa n. 301/2014, cit.).