

IVA

Le cessioni di beni da San Marino ad altri Stati membri della UE

di Marco Peirolo

Ai fini IVA, l'[articolo 7, comma 1, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#) dispone che, per "Stato" o "territorio dello Stato", s'intende il **territorio della Repubblica italiana**, con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano.

La Repubblica di San Marino, non essendo soggetta alla sovranità della Repubblica italiana, **non fa parte del territorio italiano e non fa parte neppure dell'Unione europea o del territorio dell'Unione europea**, come definito dall'[articolo 7, comma 1, lett. c\), del D.P.R. n. 633/1972](#).

Ai fini doganali, invece, la Repubblica di San Marino è **compresa nel territorio doganale dell'Unione europea**, ma i beni provenienti da tale territorio e destinati a Stati membri dell'Unione, ivi compresa l'Italia, **costituiscono a tutti gli effetti importazioni** che soggiacciono a **regole diverse** a seconda che siano destinati all'Italia o ad altri Stati membri.

Nel primo caso, limitando l'analisi alle operazioni effettuate tra operatori economici, **in mancanza di una dogana fisica tra Italia e San Marino**, l'imposta deve essere assolta attraverso le procedure previste dal D.M. 24 dicembre 1993, che consistono, alternativamente:

- nell'**addebito dell'IVA in fattura** da parte del venditore sammarinese, tenuto a versarla all'Ufficio Tributario sammarinese che, a sua volta, provvede a riversarne l'importo all'Ufficio delle Entrate di Pesaro. La fattura originale viene trasmessa dal cedente sammarinese al cessionario italiano, il quale provvede ad annotarla nel solo registro degli acquisti;
- nell'**emissione della fattura senza applicazione dell'IVA**, che viene assolta dall'acquirente nazionale ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972](#). In particolare, il cessionario nazionale, soggetto d'imposta, procede, 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.

I beni di provenienza da San Marino e destinati all'Italia devono essere accompagnati da un **documento di trasporto**. Non va compilato l'elenco riepilogativo degli acquisti (modello INTRASTAT), che nei rapporti con San Marino viene compilato dagli operatori italiani solo per le cessioni verso San Marino, in caso si tratti di soggetti tenuti già a tale adempimento per le cessioni intracomunitarie.

Nel caso in cui i beni siano **destinati ad altri Stati membri**, l'IVA deve essere assolta tramite

procedura doganale anche se – come ricordato – San Marino è incluso nel territorio doganale dell'Unione.

Le merci destinate all'esportazione verso i Paesi dell'Unione europea diversi dall'Italia devono essere presentate presso gli spedizionieri autorizzati, per l'espletamento delle formalità doganali di uscita. Lo spedizioniere autorizzato provvede all'emissione del **documento di transito T2 (NCTS)** e degli eventuali certificati necessari per il Paese di destinazione, generando nel sistema NCTS un flusso in partenza destinato alla dogana di destinazione del Paese comunitario.

Al flusso generato viene attribuito direttamente dal sistema NCTS un “**canale**” o “**cancello**”, il quale determina il conseguente controllo fisico o documentale delle merci. In caso di controllo fisico delle merci, il controllo viene effettuato dall'Ufficio Tributario o dalle Guardie di Rocca insieme allo spedizioniere autorizzato.

Dopo avere effettuato i controlli del caso, lo spedizioniere può regolarizzare l'esportazione delle merci e consentire all'operatore di disporne liberamente.

La merce esportata da San Marino, una volta raggiunta la località di destinazione deve essere esibita dal destinatario alle Autorità doganali competenti ai fini della **regolarizzazione** dell'introduzione della medesima. L'esportazione si considera perfezionata solo nel momento in cui viene emessa regolare bolletta di importazione nel Paese di destino e il flusso generato dalla dogana di San Marino sia esitato conformemente dalla dogana di destinazione.

L'anticipazione in dogana dell'IVA all'importazione dovuta all'atto dell'introduzione dei beni nello Stato membro di destinazione può essere evitata se l'operazione è **veicolata per il tramite della posizione IVA italiana del cedente sammarinese o del cessionario comunitario**.

L'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione 123/E/2009](#), ha preso in considerazione la prima ipotesi, ritenendo ammissibile la soluzione prospettata dalla società sammarinese di utilizzare un proprio rappresentante fiscale in Italia, attraverso il quale far transitare le cessioni di beni diretti verso altri Stati membri, dando così luogo a **due distinte operazioni**: un'importazione di beni in Italia da parte del rappresentante fiscale, soggetta a IVA in base alle due procedure alternative previste dal citato D.M. 24 dicembre 1993, ed una successiva cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ai sensi dell'[articolo 41 del D.L. n. 331/1993](#) effettuata da quest'ultimo nei confronti dei propri clienti di altri Stati membri.

L'impostazione descritta, per essere valida, richiede che i beni ceduti dal soggetto sammarinese siano **consegnati in Italia al proprio rappresentante fiscale** (o a quello del cliente comunitario), con successivo trasporto/spedizione al destinatario non residente.

Per realizzare la consegna in territorio nazionale è possibile ricorrere alla **clausola DAF** (*Delivered At Frontier*), che comporta il **passaggio del rischio in capo all'acquirente dopo l'espletamento delle formalità di esportazione da parte del cedente sammarinese**. La consegna

dei beni al cessionario (nel caso di specie, il rappresentante fiscale italiano del soggetto sammarinese o del suo cliente comunitario) prima della linea doganale ovvero nelle immediate prossimità della stessa implica che sia quest'ultimo soggetto a dover provvedere all'importazione della merce in Italia secondo le ordinarie procedure doganali.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Milano Verona

»»