

# Gli scambi di beni tra Italia e San Marino non disciplinati dal Decreto di interscambio

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

Nella disciplina IVA le unicità della Repubblica di San Marino, un piccolo Paese interamente confinante con lo Stato italiano e privo di barriere doganali, hanno richiesto fin dall'entrata in vigore dell'IVA, la predisposizione di un apposito Regolamento che tenesse conto di tali peculiarità, comuni soltanto con lo Stato della Città del Vaticano. Il Decreto ministeriale del 24 dicembre 1993 che regola i rapporti di interscambio dispone in ordine alle vendite e agli acquisti, ma ovviamente non riesce a disciplinare tutte le numerose fattispecie che gli operatori dei due Paesi pongono in essere. In questi casi soccorrono i principi di carattere generale, disciplinati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche se, date le peculiarità di San Marino, non sempre è agevole individuare procedure e adempimenti corretti.

## 1. Premessa

Il Decreto ministeriale del 24 dicembre 1993 (1), rappresenta il recepimento da parte italiana dell'accordo tra il Ministro degli Affari Esteri della Repubblica italiana ed il Segretario agli Affari Esteri della Repubblica di San Marino, di cui all'incontro tenutosi a Roma il 12 novembre del 1992 tra le rappresentanze dei due Stati, il cui verbale è stato pubblicato sul supplemento ordinario n. 97 alla Gazzetta Ufficiale n. 243 del 15 ottobre 1993.

In quell'occasione, infatti, si convenne sulla necessità di rivedere quanto era stato stabilito con lo scambio di lettere del 21 dicembre 1972, per regolare i rapporti di interscambio tra i due Paesi ai fini IVA.

Del resto, l'entrata in vigore del regime transitorio degli scambi intracomunitari il 1° gennaio

1993 e l'accordo di cooperazione e unione doganale tra la Comunità Economica Europea e la Repubblica di San Marino, stipulato il 16 dicembre 1991, rendevano indispensabili una rivisitazione dei precedenti accordi tra i due Paesi.

Il nuovo provvedimento è entrato in vigore il 1° gennaio 1994 e ha sostituito il precedente Decreto del 29 dicembre 1972 e le sue successive modificazioni ed integrazioni (DD.MM. del 26 gennaio 1983 e del 3 marzo 1992).

Il Regolamento è composto da otto titoli e da 25 articoli che, peraltro, ricalcano per molti aspetti la precedente normativa, ma con alcune importanti differenziazioni che tengono conto della disciplina IVA adottata per gli scambi intra unionali a cui il Decreto si ispira.

In effetti, al pari di quanto avviene nell'Unione, è previsto che nelle **transazioni con la Repub-**

(\*) Pubblicista.

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

(1) Il Decreto sostituisce il precedente del 29 dicembre 1972 ed è stato adottato a seguito dell'entrata in vigore dal 1° gennaio 1993 della "Disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta sul valore aggiunto" (cfr. D.L. 30

agosto 1993, n. 331, art. 37 ss.), costituendo di fatto un adattamento a questa nuova realtà. Infatti, contiene una disciplina analoga a taluni nuovi istituti introdotti nell'ambito dei rapporti intraunionali, soprattutto con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori (B2C).

**blica di San Marino** l'imposta sia assolta, ugualmente, nel **Paese di destinazione** in cui il bene viene trasportato e "consumato", qualora il cessionario sia un soggetto passivo d'imposta o un soggetto ad esso assimilato.

Sono assimilati ai soggetti passivi le **associazioni** e gli **enti** che, pur non svolgendo attività commerciali, abbiano effettuato acquisti nel corso di un anno presso operatori sammarinesi pari a 8.263,31 euro (2), ovvero, non verificandosi tale condizione, dal momento in cui detto limite sia superato nel corso dell'anno; in ogni caso le associazioni e gli enti in discorso possono optare per la tassazione a destino al di sotto della menzionata soglia.

Diversamente, laddove gli acquirenti fossero dei **privati** o soggetti ad essi assimilati, l'imposta è assolta nel **Paese in cui il bene è acquistato**. A questo fine, sono previste **due sole deroghe**.

Segnatamente, la prima riguarda l'acquisto di **mezzi di trasporto nuovi** o considerati come nuovi (3) che scontano sempre l'imposta nel Paese di destinazione, dove, di fatto, avviene l'immatricolazione.

La seconda deroga, attiene le c.d. **vendite a distanza** in favore di privati che diventano imponibili nel Paese di destinazione, quando il cedente ha superato nel corso dell'anno solare precedente un volume di vendite pari a 27.888,67 (4) euro, ovvero non verificandosi tale condizione, dal momento in cui tale limite sia superato nel corso dell'anno, o, infine, quando al di sotto della soglia il cedente opta per la tassazione a destino.

Nella predisposizione delle procedure, si è tenuto conto, altresì, sia della particolare natura dell'imposta sulle importazioni, un tributo di tipo monofase, in essere nella Repubblica di San

Marino (per cui è normalmente chiamata "**imposta monofase**" o semplicemente "monofase"), sia del forte coinvolgimento dell'Ufficio tributario sammarinese il quale, in pratica, nella riscossione della imposta sulle importazioni interviene e controlla ogni singola operazione commerciale attiva e/o passiva posta in essere dai propri operatori con l'Italia.

Da ultimo, si rileva la singolarità del Regolamento che, se così si può dire, "impone" all'Amministrazione finanziaria e agli operatori della Repubblica di San Marino una serie di adempimenti.

Ora, è evidente che nei confronti di tali soggetti non può essere imposto alcun obbligo in base ad una legge nazionale italiana, soprattutto quando essi operano esclusivamente nel proprio Stato.

Ciò potrebbe avvenire soltanto se tali precetti fossero recepiti dal legislatore sammarinese. Diversamente ci si troverebbe di fronte ad un problema di violazione di sovranità.

In tale ottica gli adempimenti a carico degli operatori di San Marino e soprattutto quelli a carico dell'Ufficio Tributario devono essere intesi semplicemente come una riproposizione da parte del legislatore italiano delle norme sammarinesi disciplinanti le procedure di interscambio e che sono state pattuite in base a reciproci accordi.

In effetti, attraverso la formulazione normativa in materia, si è inteso portare a conoscenza dei soggetti italiani, che effettuano operazioni attive o passive con soggetti sammarinesi, gli adempimenti che devono essere adottati dalle controparti sammarinesi nei confronti della propria amministrazione, nell'ottica di consentire ai soggetti nazionali di individuare l'applicazione corretta dei correlati obblighi in Italia.

(2) L'ammontare di euro 8.263,31 deriva dalla conversione dell'importo di 10.000 ECU in 16.000.000 di lire, secondo il tasso vigente alla data del 16 dicembre 1991, secondo quanto previsto dall'art. 28-*quaterdecies* della VI Direttiva IVA 77/388/CEE. Tale valore è stato, poi, convertito in euro al tasso di cambio di 1=1, secondo le disposizioni unionali. Occorre rilevare che la citata soglia non è stata automaticamente aggiornata a 10.000 euro, come invece avvenuto per l'analoga disposizione che si applica nei rapporti tra Stati membri, in quanto derivante da un accordo specifico tra Italia e San Marino, la cui modifica avrebbe richiesto un nuovo scambio di note tra i due Stati.

(3) Il concetto di mezzi di trasporto nuovi va ricercato, per converso, nella disposizione di cui all'art. 38, comma 4, del D.L. n. 331/1993; il citato articolo, preliminarmente individua come mezzi di trasporto quelli destinati al trasporto di persone o cose consistenti in: i) imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri; ii) aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg; iii) veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc, o potenza superiore a 7,2 Kw. Dalla previsione dell'art. 38, comma 4, del D.L. n. 331/1993 vanno esclusi quelli considerati

aventi natura commerciale o a questa assimilata, ai sensi dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972 (quali imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili destinati alle compagnie aeree, nonché allo Stato). La caratteristica di "nuovo" viene riconosciuta (in opposizione a quanto previsto per i mezzi di trasporto usati) quando non sono presenti contestualmente le due condizioni: "che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti".

(4) Anche per questa soglia valgono le stesse osservazioni formulate nella nota 2. La soglia fissata in 54.000.000 di lire, non è stata aggiornata, come avvenuto in ambito unionale a 35.000 euro.

## 2. Le cessioni verso San Marino

Il Decreto del 24 dicembre 1993 è originato dalla specifica disposizione contenuta nell'art. 71, il quale al primo comma prevede che le cessioni di beni eseguite mediante trasporto o consegna nel territorio della Repubblica di San Marino sono **non imponibili** secondo le disposizioni degli artt. 8 e 9 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

In generale, la non imponibilità è prevista nelle vendite nei confronti di operatori economici sammarinesi per merci che sono trasferite in San Marino e per le quali l'Ufficio tributario sammarinese attesta l'**effettiva introduzione** nel Paese, apponendo un proprio **timbro sulle fatture** emesse da cedente italiano.

Quest'ultimo ne deve acquisire e conservare una copia a prova dell'avvenuta esportazione.

### 2.1. Sconti e abbuoni

Un primo tema da affrontare si presenta quando, a seguito della emissione di una fattura, in regime di non imponibilità IVA, emerge la necessità di dover **modificare il documento** perché, ad esempio, sono stati concessi degli sconti o degli abbuoni al cliente, oppure perché la merce inviata ha mostrato dei difetti e se ne è pattuita la resa o la sostituzione.

Si tratta di situazioni che non trovano riscontro nel Decreto e che, come anticipato in premessa, devono essere risolte attraverso i principi di carattere generale previsti dal D.P.R. n. 633/1972. Relativamente agli abbuoni e agli sconti, applicati in favore degli acquirenti sammarinesi, si ritiene che non possano essere oggetto di note di variazione, atteso che con l'introduzione della merce nel territorio della Repubblica di San Marino e con l'assolvimento dell'imposta sulle importazioni riscossa dall'Ufficio Tributario, l'operazione è stata di fatto "cristallizzata".

In sostanza, per potere modificare una fattura sulla quale è stato apposto il **visto dall'Amministrazione finanziaria sammarinese**, sarebbe necessario un analogo intervento da parte dell'Ufficio Tributario sulla nota di variazione.

Tuttavia, in assenza di un accordo tra le amministrazioni dei due Paesi, questa soluzione sembra del tutto impraticabile (5).

Diverso è, invece, il caso di abbuoni e di sconti riconosciuti in base ad **accordi** previsti contrattualmente, che si ritiene possano essere applica-

ti direttamente nella fattura di vendita e, dunque, incideranno nella determinazione della base imponibile, con tutte le conseguenze che ciò comporta per la determinazione del volume d'affari, del *plafond*, ecc.

### 2.2. Merci rese

Il problema delle note di variazione si potrebbe presentare anche nel caso dei resi di merce.

In queste ipotesi, si ritiene che possa essere **emessa una nota di variazione** nel breve lasso di tempo in cui la merce è stata trasferita a San Marino e il cliente non ha ancora provveduto ad assolvere l'imposta sulle importazioni presso l'Ufficio Tributario.

Oltre tale termine, si deve fare riferimento all'unica indicazione fornita negli anni dall'Amministrazione finanziaria, rappresentata dalla risoluzione n. 390343 del 5 maggio 1982.

Secondo l'allora Ministero delle Finanze, la procedura da seguire, per la restituzione di beni non conformi all'ordine da parte di soggetti nazionali nei confronti di ditte sammarinesi deve - secondo quanto indicato nel documento di prassi - tenere conto delle disposizioni "di cui al titolo I del D.M. 29 dicembre 1972, che regola le cessioni all'esportazione tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino. Le disposizioni debbono essere integrate da quelle previste dal titolo secondo del D.M. 24 gennaio 1979 che disciplina le modalità di applicazione, nell'interscambio italo - sammarinese dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti".

Tali indicazioni, in assenza di nuovi e più puntuali chiarimenti, mantengono una propria attualità, nonostante che come già detto, i DD.MM. del 29 dicembre 1972 e del 24 gennaio 1979 siano stati abrogati.

Questo significa che i resi devono essere trattati come una **retrovendita**. D'altronde solo in questo modo il cliente sammarinese può ottenere il rimborso della monofase precedentemente versata.

Minori problemi, nel senso che non devono essere emesse note di variazione, si pongono per i resi di merci di cui si è **pattuita la sostituzione** (6).

In queste ipotesi, non si determinano operazioni rilevanti ai fini IVA, purché si possa dimo-

(5) Invero, tenuto conto di quanto riportato nella C.M. n. 13 del 23 febbraio 1994, al punto 10.2, con riferimento alla facoltatività di operare variazioni in diminuzione per le cessioni intracomunitarie, si ritiene che lo stesso criterio possa essere adottato per le operazioni in commento, per le quali "(l)e varia-

zioni in diminuzione, anche se non operate, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del *plafond*".

(6) Per quanto attiene le sostituzioni di beni in conto garanzia, con la R.M. n. 360323 del 7 aprile 1976, è stato riconosciuto che queste operazioni non costituiscono cessioni imponibili,

strare che il bene ceduto sia stato sostituito, in quanto diversamente, l'invio di un altro bene dovrebbe essere considerato una cessione.

Questo significa che il bene venduto deve essere ritrasferito in Italia o, quanto meno, si possa dimostrare in modo certo la sua rottamazione in San Marino.

Sempre a fini probatori, è necessario indicare nella causale del documento di trasporto che il trasferimento a San Marino avviene in conto sostituzione.

### 2.3. Campioni gratuiti

Al pari dei beni e delle merci spedite in conto garanzia devono essere considerati **fuori campo IVA** anche gli invii a San Marino di campioni gratuiti, per i quali valgono le disposizioni dell'art. 2, comma 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 che considerano tali operazioni fuori campo IVA, purché i beni risultino di **modico valore** e siano appositamente contrassegnati.

La C.M. n. 55 del 29 giugno 1982 ha precisato che nel caso di campioni per i quali non risulti materialmente possibile l'apposizione del contrassegno sul bene, come ad esempio rocchetti e matasse di filato, il campione deve essere racchiuso in involucri sigillati portanti la dicitura "campione gratuito".

### 2.4. Operazioni triangolari

Un'altra ipotesi di cessione che non è presa in considerazione dal Decreto, ma che potrebbe facilmente presentarsi attiene le c.d. operazioni triangolari.

Al riguardo si ritiene che entrambe le operazioni di vendita effettuate dai due operatori italiani (rispettivamente primo cedente e cessionario/cedente) possano essere ammesse a fruire del regime della **non imponibilità** di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, dato che esso è richiamato esplicitamente e senza limitazioni dal successivo art. 71 (Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e la Repubblica di San Marino).

A questo riguardo, l'ordinaria procedura relativa alle cessioni di beni con invio a San Marino

va adattata a queste esigenze (7). È infatti evidente che il primo cedente ha emesso il **documento di accompagnamento**, mentre il secondo soggetto cessionario/cedente italiano ha **emesso la fattura** nei confronti dell'operatore economico di San Marino, che è vidimata dall'Ufficio tributario sammarinese e che deve essere annotata nel registro IVA vendite ed eventualmente indicata sul Mod. INTRA 1-bis.

Per garantire massima trasparenza è opportuno che i due operatori italiani si **scambino la documentazione**, ferma restando l'esplicita e chiara individuazione di tutti e tre i soggetti (primo cedente, cessionario/cedente, acquirente sammarinese), sul documento di trasporto.

In questo modo, il primo cedente potrà avere copia (anche fotostatica) della fattura vidimata dall'Ufficio tributario sammarinese e una copia dell'**INTRA 1-bis**, mentre il cessionario/cedente dovrà essere in possesso di una copia del documento di accompagnamento predisposto dal primo cedente.

Su tale documento, infatti, sono indicati tutti gli attori dell'operazione ed, inoltre, potrebbe essere presente il visto apposto dal Corpo della Gendarmeria o della Polizia Civile di San Marino, laddove sia stato eseguito un controllo effettivo sulle merci.

Sempre in tema di triangolazione è di tutta evidenza come le vendite nei confronti di un operatore sammarinese, il quale chiede che la merce sia consegnata ad un proprio cliente italiano senza che la stessa sia trasferita a San Marino per assolvere l'imposta sulle importazioni, non possono avvenire in regime di non imponibilità, ma dovranno scontare l'IVA in Italia.

## 3. Gli acquisti da San Marino

Per quanto attiene le importazioni da San Marino, nel Decreto sono previste **due distinte procedure** che consentono al cedente sammarinese di addebitare al cliente italiano (soggetto passivo) l'imposta in fattura (titolo secondo) ovvero di non addebitarla (titolo terzo).

Tuttavia, in pratica fin dall'entrata in vigore del Decreto, a queste due procedure se ne è affian-

in quanto il cedente adempie ad un'obbligazione stabilita contrattualmente tra le parti e per la quale non sussiste un corrispettivo diretto, ma indiretto, giacché il prezzo di vendita che è già stato assoggettato ad imposta, è stato determinato dal cedente anche in considerazione di eventuali cessioni in sostituzione.

(7) In simili fattispecie, non appare possibile rispettare le condizioni della non imponibilità previste dall'art. 4 del D.M. del 24 dicembre 1993, che richiedono la sussistenza di tre requisiti, vale a dire: 1) il cedente italiano deve essere in possesso

dell'esemplare della fattura vidimata dall'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino; 2) l'operatore deve avere preso nota a margine delle corrispondenti scritture eseguite nel registro vendite, dell'avvenuto ricevimento dell'esemplare della fattura invalidata, inviata dal soggetto acquirente sammarinese; 3) il cedente deve indicare l'operazione espressa in fattura nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni se già intrattiene rapporti commerciali con altri Paesi membri UE.

cata una terza dove è previsto l'impiego da parte del cedente sammarinese di un proprio **rappresentante fiscale in Italia**.

Si tratta di una procedura approvata dall'Amministrazione finanziaria italiana (Comunicazione Ministero delle Finanze a Direzione regionale entrate per l'Emilia Romagna prot. 8-9-1988 n. 1998/68727) che trova frequente applicazione nel caso in cui gli acquisti siano effettuati da enti italiani e soggetti ad essi assimilati, dato che in questo modo all'acquirente è risparmiato la compilazione e l'invio dei modelli INTRA 12 e INTRA 13 e in caso di acquisti per importi totali annui superiori a 8.256,94, euro l'obbligo di aprire una posizione IVA per assolvere l'imposta.

Le peculiarità di ciascuna di queste tre procedure richiedono specifiche riflessioni per assolvere l'imposta nel caso di operazioni non disciplinate nel Decreto.

Ad esempio, nel caso di **pagamenti anticipati** (con l'ovvia esclusione dei versamenti a titolo di caparra confirmatoria o ad altro titolo cauzionale) la procedura dell'emissione di fattura con IVA prepagata o senza addebito di imposta non sembra poter operare, a differenza di quanto accade in presenza di un rappresentante fiscale.

Questo perché l'Ufficio Tributario non accetta il versamento dell'IVA se non a seguito di una effettiva spedizione della merce, in quanto alla presentazione delle fatture è automaticamente correlata la procedura di rimborso dell'imposta sulle importazioni, a favore del cedente sammarinese. Ne consegue che l'acquirente italiano dovrà rimanere inerte per l'impossibilità di venire in possesso di una fattura in "originale".

### 3.1. Cessioni tramite rappresentante fiscale

Come già brevemente anticipato, quando l'importazione in Italia venga effettuata per il tramite di un rappresentante fiscale, questi adempirà a tutti gli obblighi previsti per tale tipologia di operazione, **integrando con IVA la fattura ricevuta senza addebito di imposta**, detraendo la stessa nei limiti consentiti dall'art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972.

Per contro, differenziati saranno gli obblighi del cliente italiano a seconda della sua qualità. Infatti, in caso di cessionario, soggetto passivo (o a questo assimilato) stabilito in Italia, ai sensi del-

l'art. 17, secondo comma, del Decreto IVA, sarà egli stesso a porre in essere gli adempimenti propri relativi alla cessione interna, che si considererà effettuata direttamente dal cedente sammarinese nei suoi confronti. Conseguentemente, indipendentemente dalla ricezione della fattura dal proprio cedente, dovrà emettere **autofattura**, nei termini previsti dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, provvedendo alle relative annotazioni.

Diversamente se il cessionario non sia un operatore economico o soggetto a questi assimilato (8), il rappresentante fiscale dovrà emettere la relativa **fattura** entro il termine dell'effettuazione dell'operazione, che nel caso di pagamento anticipato coinciderebbe con l'effettuazione di tale pagamento ovvero nel momento in cui perviene la comunicazione dell'avvenuto accredito in caso di transazione bancaria (cfr. R.M. n. 551041 del 6 dicembre 1989 del Ministero delle Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari).

### 3.2. Abbuoni e sconti

Passando ora alla disamina degli abbuoni e degli sconti, si rileva come anche in questo caso sia necessario individuare il soggetto tenuto agli adempimenti che possono incidere sul corretto versamento dell'imposta.

Quando viene emessa **fattura con IVA prepagata** da parte del cedente sammarinese, gli abbuoni e sconti non possono formare oggetto di rettifiche da parte del cessionario italiano.

Diverso è il caso in cui il **debitore** dell'imposta sia l'**acquirente italiano** (emissione di fattura senza addebito dell'IVA da parte del cedente sammarinese), il quale assolve l'imposta ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, sostituendosi, così, al cedente sammarinese. Sembrerebbe evidente che il cessionario italiano possa decidere in tutta autonomia se rettificare la base imponibile indicata nella fattura emessa dall'operatore sammarinese, sulla base dell'abbuono o sconto concessogli, purché, beninteso, l'abbuono o lo sconto siano stati stabiliti in base ad accordi contrattuali, antecedenti alla cessione (9).

Infine, qualora nella transazione intervenga un rappresentante fiscale del cedente sammarinese e l'acquirente residente in Italia sia un privato o un soggetto ad esso assimilato, il rappresentan-

(8) Potrebbe trattarsi, ad esempio, anche di un ente, che non svolge alcuna attività di natura commerciale e che non sia già identificato ai fini IVA.

(9) Invero, il cessionario italiano, all'atto dell'emissione dell'autofattura dovrà anche indicare l'esatta base imponibile e, proprio in questa occasione, procederà a ridurla, in consequen-

za dello sconto ricevuto. Analogamente, nel caso in cui sia necessario procedere mediante l'emissione di note di variazione, sarà lo stesso cessionario, operatore economico (o soggetto assimilato) residente in Italia, ad emettere le predette note e ad annotarle nel registro acquisti e nel registro delle vendite.

te fiscale deve verificare che sussistano i presupposti per potere emettere le note di variazione, come previsto dall'art. 26 dello stesso D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, si rammenta che gli sconti quando non sono previsti contrattualmente, ma sono riconosciuti per consuetudine commerciale, la nota di credito deve essere emessa entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile; per contro, se lo sconto è contrattualmente pattuito, non è previsto alcun limite temporale per l'effettuazione della variazione (cfr. art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972).

### 3.3. Campioni gratuiti

Un altro argomento delicato nei rapporti tra Italia e San Marino riguarda gli **acquisti a titolo non oneroso** che, nella sostanza sono riconducibili a tre fattispecie principali: i campioni gratuiti, gli omaggi e la sostituzione di merci in garanzia.

Per quanto attiene i campioni gratuiti, purché di modico valore e appositamente contrassegnati (in questo senso la normativa sammarinese è allineata a quella italiana), si ritiene che valgano le stesse considerazioni espresse per le cessioni di detti beni dall'Italia verso San Marino. L'introduzione in Italia di campioni gratuiti deve ritenersi un'operazione fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972.

Peraltro, anche nel caso di utilizzo di un rappresentante fiscale, non emerge alcun obbligo a suo carico; analogamente anche i cessionari, operatori economici stabiliti in Italia o soggetti ad essi assimilati, non saranno tenuti ad assolvere alcun adempimento con riferimento a questi beni, salvo far constare la legittimità della presenza di tali beni presso la sede del soggetto.

### 3.4. Omaggi

Quanto agli omaggi, preliminarmente, si ricorda che l'art. 2, secondo comma, punto 4), del D.P.R. n. 633/1972, afferma che **non rientrano nell'ambito dell'IVA** (non costituendo cessioni di beni) le cessioni gratuite di beni, diversi da quelli che costituiscono oggetto dell'attività propria di produzione o commercializzazione dell'impresa, a condizione che il relativo costo unitario non sia superiore a euro 50. Sono, altresì, esclusi dall'IVA i beni per i quali all'atto del loro acquisto o importazione non sia stata operata - perché preclusa per legge - la detrazione dell'imposta.

Tanto premesso, nel caso in cui l'operatore sammarinese abbia emesso fattura con IVA prepagata, senza addebitarla al proprio cliente, quest'ultimo ha l'obbligo di **registrare il documen-**

**to**, alla stessa stregua di una normale fattura d'acquisto, ma non può portare in detrazione l'imposta ivi indicata (per la quale non ha subito alcuna rivalsa). Nell'eventualità che l'operatore sammarinese non abbia emesso fattura per l'omaggio, ma soltanto il documento di trasporto (obbligatorio in base alla normativa di San Marino), il ricevente dovrà emettere **autofattura** da annotare nel registro degli acquisti ed in quello delle vendite.

Più articolata si presenta la situazione dell'emissione di fattura senza IVA da parte del cedente sammarinese, atteso anche che, qualora l'omaggio è fatto da un operatore sammarinese, risulta, in alcuni casi, difficile attendere a tali disposizioni.

L'operatore italiano, infatti, che ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 deve sostituirsi al cedente sammarinese nelle operazioni rilevanti ai fini del tributo, non sempre è in grado di effettuare i necessari controlli.

Inoltre, appare evidente come non sia possibile conciliare l'indetraibilità dell'IVA prevista nel richiamato art. 2 con la disciplina dell'imposta sulle importazioni.

In questo contesto, si deve concludere che nell'impossibilità di potere adattare la normativa italiana alla fattispecie in esame, l'operatore italiano debba trattare l'omaggio come un vero e proprio **acquisto**, a meno che dalla fattura del cedente si possa chiaramente desumere che quel bene è stato assoggettato ad **imposta complementare** sammarinese.

Infine, nel caso in cui nella transazione intervenga un rappresentante fiscale, il quale cura l'importazione dei beni in Italia, sembrerebbe logico ritenere che la cessione gratuita si realizzi in Italia, per cui, dovendo assolvere l'imposta direttamente il cessionario soggetto passivo, sarà suo onere procedere all'applicazione dell'IVA, anche sull'omaggio, mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

### 3.5. Merci in garanzia

Nessuna problematica particolare, invece, sembra sorgere per ciò che riguarda la sostituzione di beni in garanzia, come già detto a proposito delle analoghe cessioni. Queste operazioni, dal punto di vista IVA, devono considerarsi del tutto neutre, in quanto rappresentano un adempimento di una obbligazione stabilita contrattualmente tra le parti e per la quale non sussiste un corrispettivo. In ragione di ciò, può, a ben ragione, ritenersi che non emerge alcuna differenza di comportamento nel caso di utilizzo delle diverse procedure per l'introduzione dei beni in Italia (emissione di fattura con IVA prepagata, emissione di fattura senza addebito di imposta,

utilizzo nella transazione di rappresentante fiscale del cedente sammarinese).

Per quel che concerne i **resi**, nel ricordare la posizione dell'Amministrazione finanziaria (R.M. del 5 maggio 1982, n. 390343) che assimila sempre queste operazioni alle retrovendite, ci si deve chiedere, così come è stato fatto per i resi effettuati da operatori sammarinesi, se tale posizione sia ancora attuale, alla luce di quanto affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria per le operazioni intracomunitarie.

In ogni caso, per poter effettuare dei resi, è necessario un preliminare intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria che in base ad **accordi** con quella sammarinese stabilisca le procedure da adottare in simili fattispecie, atteso che nelle operazioni d'acquisto da San Marino il Mod. INTRA non viene compilato dal cedente e dal cessionario, ma unicamente dall'Ufficio tributario sammarinese.

Queste considerazioni possono essere applicate sia nel caso in cui la cessione sia stata fatta con fattura con IVA prepagata, sia che sia stata fatta con fattura senza addebito dell'IVA.

In presenza del **rappresentante fiscale**, sembrerebbe più difficile dover considerare il reso come una retrovendita, occorre, tuttavia, effettuare delle distinzioni in ragione della qualità del cessionario italiano che effettua il reso.

Appare abbastanza evidente che i resi da parte di acquirenti, residenti in Italia non operatori economici, non richiedono da parte di questi ultimi alcun adempimento, sarà eventualmente cura del rappresentante fiscale gestire le operazioni di reso considerandole come retrovendite (richiamata R.M. n. 390343/1982) nei confronti dell'operatore sammarinese.

In particolare, se la merce viene resa in Italia direttamente al rappresentante fiscale, quest'ultimo potrà emettere delle note di variazione, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, nei confronti del cliente, mentre se la merce verrà riconsegnata a San Marino, il rappresentante fiscale, oltre ad emettere nota di variazione nei confronti del cliente, emetterà anche una fattura di retrovendita in regime di non imponibilità nei confronti dell'operatore sammarinese.

Diversamente, nel caso in cui l'acquirente italiano sia un operatore economico o un soggetto ad

esso assimilato, il reso al rappresentante fiscale sarà fatturato ovvero sarà emessa nota di variazione direttamente dall'operatore economico in regime di imponibilità IVA, mentre se la merce è resa direttamente a San Marino, la fattura di retrovendita verrà emessa dall'operatore economico italiano in regime di non imponibilità nei confronti dell'operatore sammarinese.

### 3.6. Operazioni triangolari

Un ultimo sguardo va dato alle operazioni che prevedono l'intervento di tre soggetti, in cui promotore dell'operazione è un **soggetto passivo sammarinese** che acquista da fornitori italiani e rivende a operatori italiani.

Se la merce transita per il territorio della Repubblica di San Marino, operano le disposizioni del D.M. del 24 dicembre 1993, che daranno luogo ad una **cessione non imponibile** da parte del primo cedente nei confronti del cessionario sammarinese, mentre la successiva cessione dovrà essere considerata in Italia come una **importazione** che andrà regolata con le cennate metodologie, che comporteranno in capo al soggetto sammarinese l'emissione di fattura con IVA prepagata, ovvero fattura senza addebito di imposta con successivi adempimenti a carico del destinatario finale in Italia. Peraltro, questa seconda operazione potrebbe anche essere effettuata con l'intervento di un rappresentante fiscale.

Diversamente, se la consegna del bene al destinatario finale avviene direttamente dall'Italia, senza che vi sia alcun transito per San Marino, il cedente italiano non potrà applicare il regime della non imponibilità, ma dovrà emettere **fattura con addebito dell'IVA**, mentre la successiva cessione effettuata dal sammarinese deve essere regolata dall'acquirente italiano mediante autofatturazione, indipendentemente dalla circostanza che l'operatore non residente possieda in Italia un proprio rappresentante fiscale (cfr. art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972). Peraltro, in quest'ultima situazione non potrà essere utilizzata in alcun modo la procedura della fatturazione con addebito d'imposta.