

# **“ALCUNE OSSERVAZIONI PARTICOLARI NELL’INTERSCAMBIO ITALO-SAMMARINESE”**

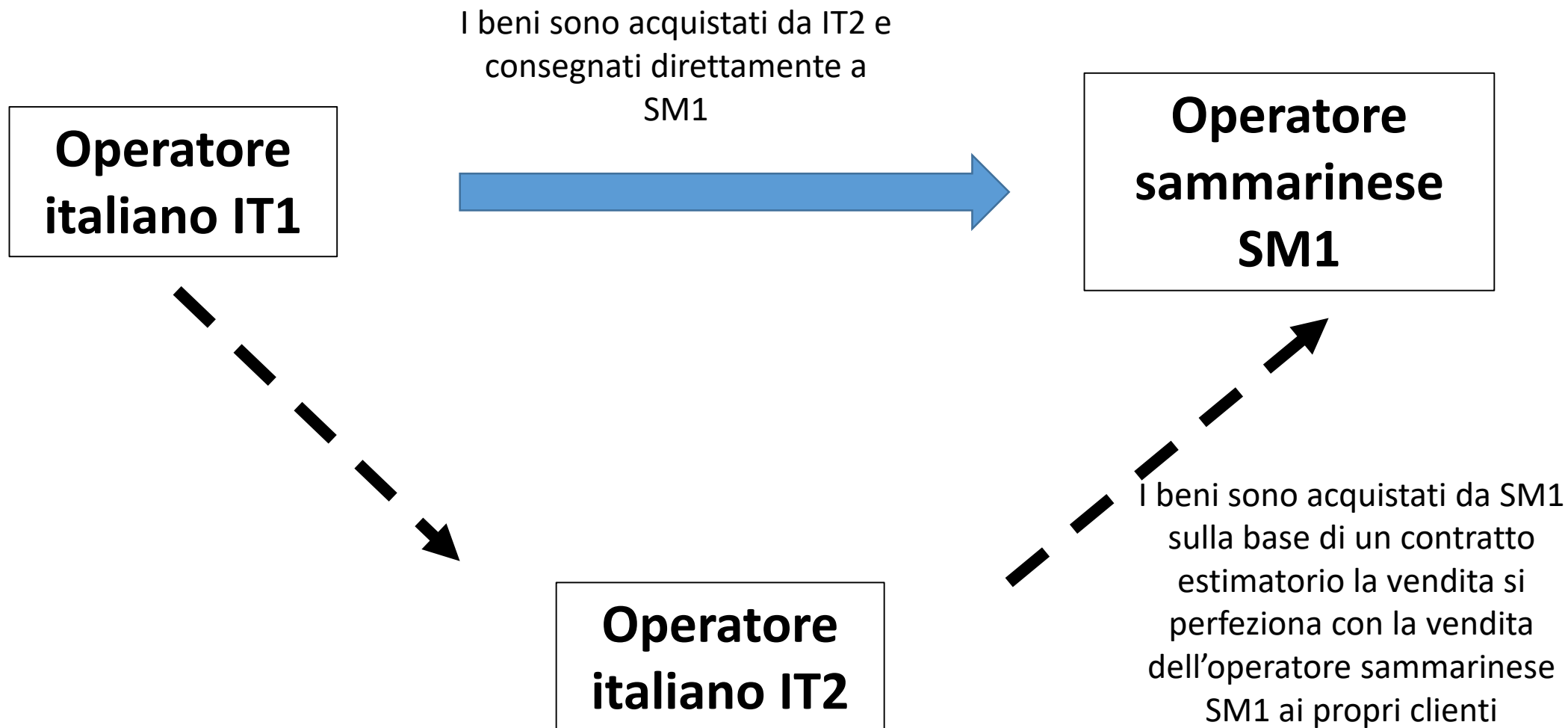
*(Traslazione di beni a titolo diverso dalla proprietà, triangolazioni, casi particolare con il rappresentante fiscale)*

Relatore Dott. Giampaolo Giuliani

# I TRASFERIMENTI DI BENI DALL'ITALIA A SAN MARINO

Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 17/E del 23 gennaio 2009 affronta due annosi problemi dell'interscambio Italia San Marino:

- le operazioni in triangolazione
- i contratti estimatori



# La posizione dell'amministrazione finanziaria italiana

*“all’atto dell’invio dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino, infatti, si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci, che in virtù delle pattuizioni intercorse, si perfeziona soltanto all’atto della cessione di terzi”.*

Per corroborare questa affermazione l'amministrazione finanziaria richiama la risoluzione del 5 maggio 2005 n. 58/E che tratta del consignment stock in ambito comunitario.

# Il contratto estimatorio

Il contratto estimatorio prevede che una parte (tradens) consegni una o più cose mobili all'altra (accipiens), mentre quest'ultima si obbliga a pagarne il prezzo o a restituirle nel termine stabilito (art. 1556, c.c.).

Secondo alcuni autori, detto contratto deve essere considerato “reale”, in quanto prevederebbe la consegna al momento dell'accordo: sino alla consegna si resterebbe nell'alveo delle trattative o del contratto preliminare. Non mancano tuttavia opinioni che ritengono il contratto estimatorio perfezionabile con il mero consenso.

Elemento caratteristico del contratto, la cui funzione va ravvisata nella promozione della vendita della merce del tradens, è la facoltà dell'accipiens di restituire la merce anziché pagarne il prezzo, nonché la fissazione di un termine per l'esercizio di tale facoltà, che lo distingue in primo luogo dal deposito per la vendita, che si configura allorché l'accipiens abbia ricevuto della merce con l'obbligo di rispettare dei prezzi minimi di vendita, senza essere esonerato dall'obbligo di versare quanto effettivamente riscosso, salvo il suo compenso, quando riesca a vendere a prezzi maggiori

# Il contratto di consignment stock

Il *consignment stock* è una tecnica di gestione delle scorte da parte del fornitore utilizzata soprattutto in una rete di vendita internazionale.

Con questa tecnica il fornitore invia la merce presso il deposito del cliente (o presso un magazzino di un terzo ma con piena disponibilità da parte del cliente). Essa rimane comunque di proprietà del fornitore finché questa non viene prelevata dal cliente. È un tipo di contratto definito come contratto di fornitura con effetti reali differiti.

Le fasi del conto deposito sono: la merce si trova in conto deposito presso il magazzino del cliente, Il cliente preleva il quantitativo di merce necessario secondo le sue esigenze (solo in questo momento e solo per il quantitativo prelevato, la merce passa effettivamente di proprietà dal fornitore al cliente). Il fornitore riceve dai clienti i dati relativi ai prelievi effettuati e dunque alla merce che è passata di proprietà. Il fornitore, in base ai dati ricevuti, si occupa di reintegrare le scorte nel magazzino del cliente e così si ritorna al punto

Si sottolinea come il “***consignment stock***” ha come destinataria l’**impresa commerciale** che preleverà i beni per **rivenderli**, mentre il “***call-off stock***” ha come destinataria l’**impresa industriale** che preleverà i beni per utilizzarli nel proprio **processo produttivo**

# Differenze tra consignment stock e contratto estimatorio

Nel contratto di consignment stock, quando la merce viene spedita è già interamente venduta, per cui è soltanto differito il momento in cui l'acquisto si perfeziona.

Diversamente nel contratto estimatorio l'invio della merce non sottende necessariamente che questa sarà venduta, poiché se chi l'ha ricevuta non riuscirà a sua volta a venderla, la merce verrà restituita.

In sostanza soltanto nei contratti di consignment stock la merce spedita è sicuramente venduta, manca unicamente di precisare il momento in cui questo avverrà.

# Rilievi

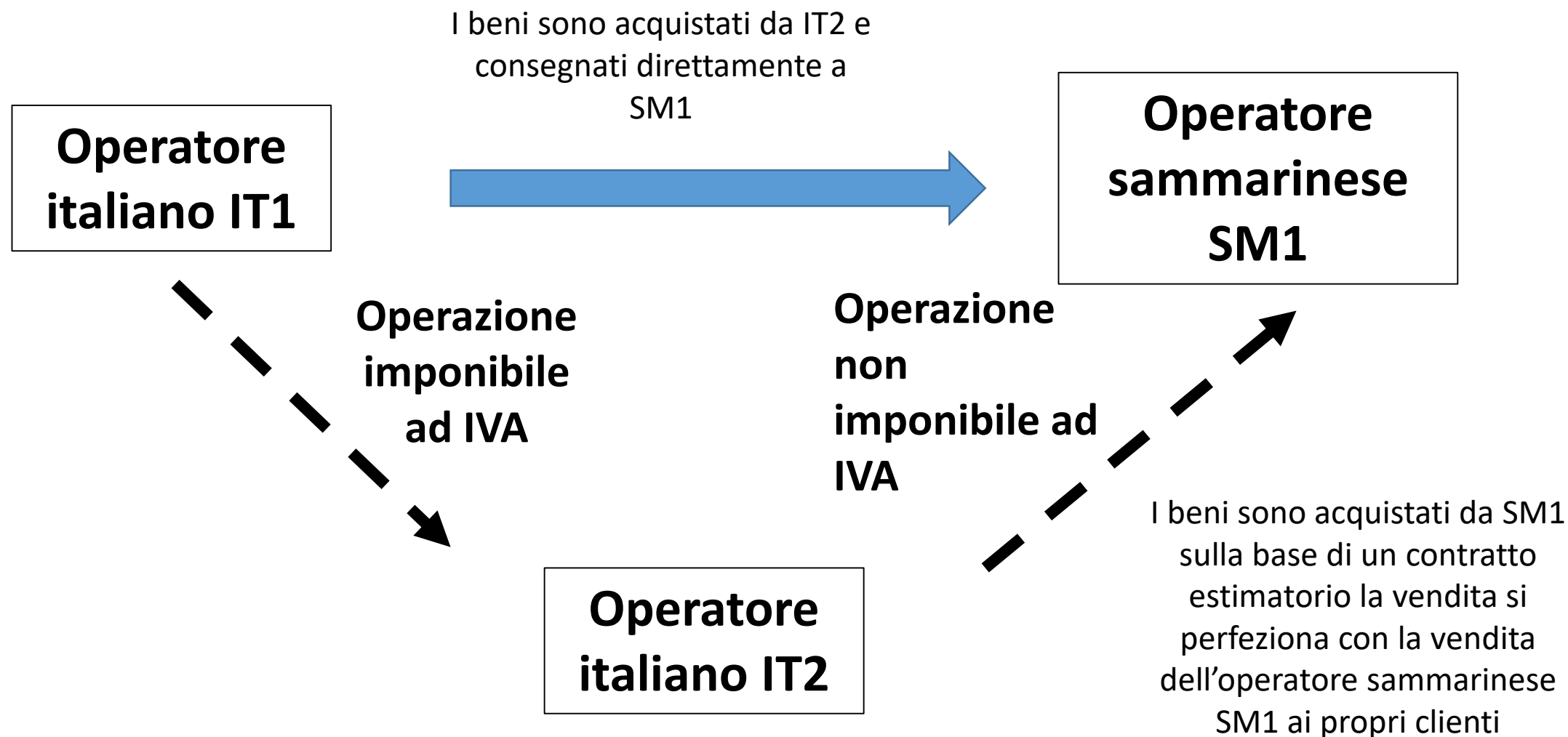
Da quanto finora esaminato, nei contratti estimatori al momento della consegna la merce forse (è dunque una possibilità, ma non è certo) sarà venduta. Per cui affermare che *“all’atto dell’invio dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino .... Si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci”* è quanto meno impreciso

Peraltro nella risoluzione richiama la risoluzione del 5 maggio 2005 n. 58/E che tratta del consignment stock ed è citata n. 17/E del 23 gennaio 2009, l’Agenzia chiosa nel modo seguente: *“Non si potranno formulare, invece, le stesse considerazioni in mancanza di un contratto di consignment stock, ovvero in una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia merci verso un proprio deposito situato in un paese terzo per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione delle merci non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel paese terzo non rileverà agli effetti dell'Iva ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.”*



# La triangolazione

Per quel che attiene la prima parte della triangolazione, vale il rapporto tra il cedente e il primo cessionario, che si è detto sono entrambi italiani, l'amministrazione finanziaria precisa: *“Come innanzi chiarito, nella fattispecie all'esame quando i beni sono inviati nel territorio della Repubblica di San Marino non si è ancora realizzato il momento traslativo della proprietà tra commissionario nazionale e committente sammarinese, ne' sotto l'aspetto civilistico ne' sotto quello tributario, sicché' non sembra ricorrere l'ipotesi di una c.d. "operazione triangolare". Le stesse pattuizioni intercorse tra le parti, laddove prevedono la possibilità per il cliente sammarinese di restituire i beni rimasti invenduti, decorsi sei mesi dalla loro consegna, dimostrano che non vi è un immediato effetto traslativo della proprietà di detti beni. Ciò comporta che l'operazione realizzata tra l'istante ed il proprio fornitore italiano è a tutti gli effetti una cessione nazionale imponibile e per la stessa deve essere emessa regolare fattura con addebito dell'imposta. “*

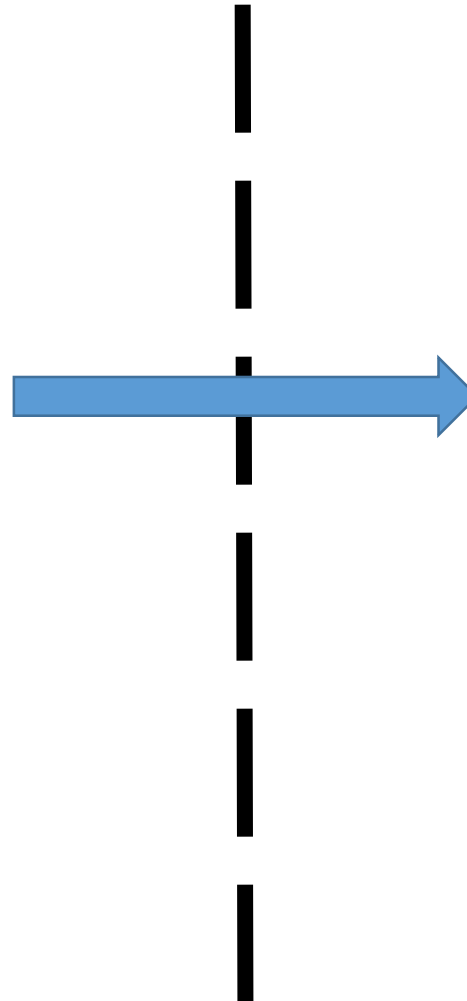


# Posizione dell'Agenzia delle Entrate italiana

## Territorio della Repubblica italiana

La merce introdotta in San Marino in base ad un contratto estimatorio, di consignment stock o di call of stock determina comunque una cessione non imponibile ai sensi dell'art 71 e 8 del DPR n. 633 del 1972 .

La merce introdotta in San Marino ad altro titolo (ad esempi contratto di conto deposito) la cessione è considerata non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7 bis del DPR n. 633 del 1972



## Territorio della Repubblica di San Marino

Per le merci introdotte in San Marino sulla base di un contratto estimatorio, di consignment stock o di call of stock sono considerate vendute all'atto del prelievo della merce da parte dell'operatore sammarinese dal proprio magazzino/deposito.

In tutti gli altri casi di ammissione in temporanea di merci in San Marino la cessione è considerata ai fini IVA una operazione fuori campo per carenza del presupposto territoriale

# I TRASFERIMENTI DI BENI DA SAN MARINO ALL'ITALIA

Il trasferimento dei beni tra i due Paesi a titolo non traslativo deve essere gestito con un registro di carico e scarico delle merci ricevute - Ministero delle finanze con la circolare n. 30/510542 del 20 aprile 1973.

L'obbligo del registro è precedente all'entrata in vigore della normativa sulle bolle di accompagnamento (che con San Marino era disciplinata da un apposito decreto datato 24 gennaio 1979) e di quella dei documenti di trasporto DPR 14 agosto 1996 n. 472.

Pur in assenza di successive puntualizzazioni da parte dell'amministrazione finanziaria in tema di obbligatorietà del registro, dopo l'entrata in vigore della citata normativa sui documenti di trasporto, si ritiene che il registro sia comunque un adempimento ancora idoneo a provare la temporanea introduzione dei beni in Italia provenienti da San Marino, tuttavia da utilizzare in modo complementare e non sostitutivo dei documenti di trasporto.

# Registri e documenti di trasporto

Sulla base delle considerazioni espresse per i trasferimenti a titolo non oneroso in territorio sammarinese, risulta evidente che se, ad esempio, un operatore sammarinese possedesse dei beni o delle merci, precedentemente introdotte presso un deposito in Italia in attesa di essere vendute o per essere lavorate e intendesse cederle, non potrebbero operare le disposizioni del decreto del 24 dicembre 1993, essendo considerate a tutti gli effetti operazione per così dire “interne”.

In altre parole, non si tratterebbe di una cessione di beni provenienti da San Marino, ma di una vendita da parte di un operatore sammarinese di beni in ammissione temporanea nel territorio dello Stato Italiano.

# Introduzioni di merci da San Marino a titolo non definitivo

La circostanza che l'operazione sia considerata territorialmente rilevante impone la regolarizzazione della precedente introduzione dei beni, così come del resto richiesto dall'art 71, comma 2 del DPR n. 633 del 1972: *«Per l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dallo Stato della Città del Vaticano, comprese le aree di cui al primo comma, 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»*

A tale riguardo si ritiene procedura corretta che l'operatore nomini un proprio rappresentante fiscale in Italia prima della vendita dei beni, il quale dovrà assolvere l'imposta secondo le procedure indicate nel decreto del 24 dicembre 1993.

# Cessioni di merci esistenti in territorio italiano

Nella successiva cessione, il rappresentante fiscale interviene soltanto se il cliente è un privato o un soggetto ad esso assimilato in base a quanto previsto dal terzo comma dell'art 17 del DPR n. 633 del 1972, diversamente se l'acquirente è un operatore economico stabilito in Italia, sarà quest'ultimo ad assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile così come indicato al secondo comma dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972.

In quest'ultimo caso il cliente non assolve l'imposta secondo le procedure indicate dal decreto del 24 dicembre del 1993, ma in base quelle della prima parte del secondo comma dell'art. 17, che sono sensibilmente diverse.

Infatti, l'art. 17, comma 2, non prevede che l'operatore italiano attenda la fattura in originale del fornitore sammarinese, come è previsto per gli acquisti da San Marino (art. 16 DM 24 dicembre 1993), ma dovrà autofatturarsi entro i termini stabiliti dall'art. 6, DPR 633 del 1972.

# Termini e modalità per assolvere l'imposta

In generale per l'acquisto di beni mobili vale il giorno di consegna o spedizione, tranne i casi in cui gli effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente e, comunque, non oltre un anno dalla consegna o spedizione.

Nel caso di anticipati pagamenti che costituiscano acconti l'operazione di acquisto si considera effettuata per la quota parte pagata.

Ad ogni modo, entro il giorno in cui l'operazione si considera effettuata e l'imposta diviene esigibile, il soggetto stabilito in Italia deve autofatturarsi ai sensi dell'art. 17, comma 2, DPR 633 del 1972, quindi, entro quindici giorni, dovrà annotare il documento nel registro delle fatture emesse, ma con riferimento al mese di emissione, sulla base di quanto previsto nell'art. 23, comma. 1, DPR. 633 del 1972.

L'autofattura, inoltre, ai sensi dell'art. 25, D.P.R. 633/1972 dovrà essere annotata nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale in cui è esercitato il diritto alla detrazione.



# Posizione della giurisprudenza italiana

In ordine alla corretta classificazione, ai fini IVA, delle vendite ad operatori italiani di merci temporaneamente custodite in un deposito in Italia, ma di proprietà di operatori della Repubblica di San Marino si è espressa la Commissione tributaria provinciale di Pisa con la sentenza del 26 marzo 2014 n. 301 dove è stato stabilito che: *“l'effetto traslativo della proprietà dei beni si realizza non al momento del loro ingresso su suolo italiano, ma solo al momento del trasferimento della loro proprietà all'acquirente”*. In sostanza, chiosa la sentenza, *“nella fase intertemporale tra l'arrivo e la vendita sono beni in corso di importazione, non già importati”*.

# Altre cessioni effettuate in territorio italiano

Sulla base delle riflessioni espresse, si ritiene che per l'introduzione in Italia di beni e la loro successiva vendita sul territorio debba intervenire il rappresentante fiscale che assolve l'imposta ed eventualmente (se la cessione interessa dei privati) fattura la successiva cessione per le seguenti operazioni di cessione:

- tentata vendita;
- beni in precedenza introdotti in conto esposizione o per partecipare a delle fiere o attività similari.