

Roma, 11 giugno 2019

***OGGETTO: Articolo 4-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193 –  
Chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione***

L'articolo 4-*bis* del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, prevede che, a partire dal 1° settembre 2018, *«l'emissione delle fatture relative alle cessioni di beni di cui all'articolo 38-*quater* [del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) ndr.] deve essere effettuata dal cedente in modalità elettronica»*.

Il citato articolo 38-*quater* disciplina le cessioni di beni – per un importo complessivo, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto, superiore a 154,94 euro – a soggetti che non siano residenti o domiciliati nell'Unione Europea, per proprio uso personale o familiare e trasportati nei bagagli personali al di fuori dello territorio doganale della stessa Unione.

Le cessioni in oggetto possono essere effettuate senza applicazione dell'IVA (fattispecie prevista dal comma 1 del citato articolo 38-*quater*) o con diritto al rimborso dell'imposta applicata (comma 2 dello stesso articolo), a condizione che l'uscita del bene dal territorio UE avvenga entro il terzo mese successivo a quello di emissione della fattura e sia comprovata dal visto doganale. La fattura vistata dalla dogana deve rientrare nella disponibilità del cedente entro il quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

In assenza dell'apposizione del visto il cedente, nel caso di cui al comma 1 dell'articolo 38-*quater*, deve procedere alla regolarizzazione dell'operazione mediante emissione di una nota di variazione di sola imposta ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del decreto IVA. Laddove, invece, ricada nella fattispecie prevista dal comma 2, il soggetto matura il diritto al recupero dell'imposta tramite annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo decreto.

Al fine di dare attuazione a quanto previsto nell'articolo 4-*bis* del d.l. n. 193 del 2016 è stato creato il sistema OTELLO 2.0, mediante il quale avviene l'emissione in modalità elettronica delle fatture per il cosiddetto *tax free shopping*.

Premesso quanto sopra, è stato chiesto di chiarire quale siano gli adempimenti da effettuare nel sistema OTELLO 2.0 in caso di visto concesso o negato.

La richiesta nasce da alcune istanze pervenute da intermediari *tax free*, i quali domandano se, nonostante l'evoluzione normativa, sia applicabile la prassi di inviare al cedente un "*documento cartaceo con valore fiscale di nota di variazione riepilogativa... (e contenente non solo l'indicazione dell'IVA cumulativa ma anche le singole transazioni per cui non è stata registrata l'apposizione del visto doganale)*", da annotare cumulativamente sul registro IVA nei termini di legge (cfr. risoluzione n. 1882 del 15 febbraio 1994).

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il comma 1 dell'articolo 26 del decreto IVA disciplina l'ipotesi in cui, successivamente all'emissione di una fattura, l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta di una operazione aumenti per qualsiasi motivo. In tale situazione è previsto che, in relazione al maggior ammontare, siano osservate le «*disposizioni degli articoli 21 e seguenti*», relative alla fatturazione delle operazioni.

Il successivo comma 2 disciplina invece il caso in cui l'operazione venga meno, in tutto o in parte, e prevede l'emissione della nota di variazione per consentire al cedente di recuperare in detrazione l'IVA originariamente addebitata per rivalsa.

Considerato quindi che le note di variazione – siano esse in aumento o in diminuzione – hanno la funzione di rettificare l'ammontare di una operazione per la quale sia stata in precedenza emessa una fattura rispettandone il contenuto – in conformità alla disciplina UE (si pensi, ad esempio, all'articolo 219 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, a mente del quale «*Sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale*») – le stesse devono rispettare le regole di emissione delle relative fatture, le quali, in base al richiamato articolo 4-*bis* del d.l. n. 193 del 2016 vanno emesse, a partire dal 1° settembre 2018, in modalità elettronica.

Ne deriva che anche le note di variazione, sia ove riguardino l'imponibile e l'imposta di una operazione di *tax free shopping*, sia qualora si riferiscano alla sola imposta, devono essere emesse attraverso il sistema OTELLO 2.0.

Questa interpretazione è d'altronde coerente con l'articolo 6 della Determinazione interdirettoriale n. 54088 del 22 maggio 2018, emanata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con l'Agenzia delle entrate, in attuazione delle disposizioni dell'articolo 4-*bis* del d.l. n. 193 del 2016, laddove prevede che «*le disposizioni della presente determinazione sono immediatamente applicabili a tutte le fatture per il tax free shopping e relative note di variazione trasmesse ad OTELLO 2.0*» (così l'articolo 6).

Quanto alla possibilità di emettere una nota di variazione cumulativa, si osserva che la citata risoluzione n. 1882 del 1994, al fine di permettere il recupero dell'imposta secondo quanto previsto dall'articolo 38-*quater*, comma 2, del decreto IVA, consentiva invero ai «*cedenti dei beni di effettuare una sola*

*annotazione sul menzionato registro [quello di cui all'articolo 25 del medesimo decreto IVA ndr.], in luogo delle singole annotazioni (relative ad altrettante operazioni [di tax free shopping, ndr.])».*

Medesimo tenore aveva la precedente risoluzione n. 445849 del 18 marzo 1992, la quale, alla richiesta di poter emettere *«al posto di una singola nota di variazione per ciascun documento "tax free" rilasciato, un'unica nota di variazione riassuntiva, a fronte dell'estratto conto che la società invia mensilmente ai commercianti cedenti»*, rispondeva che *«i cedenti dei beni possano procedere all'annotazione sul registro di cui all'art. 25 della variazione dell'imposta corrispondente a ciascuna operazione effettuata, soddisfacendo in tal modo gli adempimenti richiesti dall'art. 38-quater del D.P.R. n. 633/1972»*.

Entrambe le citate risoluzioni fanno espressamente ed unicamente riferimento alla fattispecie di cui al comma 2 dell'articolo 38-quater.

Nello stesso senso la nota dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 54505/RU del 22 maggio 2018, avente ad oggetto *“Art. 4-bis del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (obbligo di emissione in modalità elettronica per le fatture tax free dal 1° settembre 2018) - Istruzioni operative per l'utilizzo di OTELLO 2.0 e per la gestione del periodo transitorio (fatture tax free emesse fino al 31 agosto in modalità cartacea)”*, ha specificato che ogni singola operazione di cessione (e dunque ogni fattura che la documenta e l'eventuale nota di variazione ad essa riferibile) risulta univocamente identificata da OTELLO 2.0 mediante la notifica del c.d. “codice richiesta”, che deve essere indicato sulla copia che il cedente consegna al cessionario (si veda, ad esempio, il punto 2). Per operare la variazione non sono consentiti riferimenti cumulativi e non è, altresì, possibile l'utilizzo di strumenti alternativi al sistema OTELLO 2.0.

Alla luce di quanto appena esposto, si ritiene che la lettura finora data del documento di prassi richiamato dagli intermediari non sia compatibile con la disciplina fiscale attualmente in vigore.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL CAPO DIVISIONE**  
*(Firmato digitalmente)*