

Roma, 10 luglio 2019

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

A seguito delle indicazioni fornite con la risoluzione n. 58/E dell'11 giugno 2019 sono giunte alla scrivente diverse richieste di ulteriore chiarimento in ordine alle corrette modalità di variazione dell'imposta sul valore aggiunto nei casi di operazioni *ex* articolo 38-*quater* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

In particolare, si è chiesto se l'emissione di una nota di variazione in base all'articolo 26 del decreto IVA, tramite la procedura OTELLO 2.0, risulti indispensabile tanto nelle ipotesi di cessioni effettuate senza applicazione dell'IVA (fattispecie prevista dal comma 1 del citato articolo 38-*quater*), quanto in quelle di diritto al rimborso dell'imposta applicata (cfr. il comma 2 del medesimo articolo).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come già chiarito nella risoluzione n. 58/E del 2019 - che, in base all'attuale quadro tecnico/normativo, ha confermato l'esclusione della possibilità di emettere note di variazione "cumulative" - il comma 1 del citato articolo 26 disciplina l'ipotesi in cui, successivamente all'emissione di una fattura, l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta di un'operazione aumenti per qualsiasi motivo.

In tale situazione è previsto che, in relazione al maggior ammontare, siano obbligatoriamente osservate le «*disposizioni degli articoli 21 e seguenti*», relative alla fatturazione delle operazioni.

Questa previsione trova espressa applicazione anche nelle cessioni di beni di cui all'articolo 38-*quater*, comma 1, del decreto IVA, ossia di importo superiore a 154,94 euro (comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto), in favore di soggetti che non siano residenti o domiciliati nell'Unione Europea, per loro uso personale o familiare e trasportati nei bagagli personali al di fuori dello territorio doganale della stessa Unione.

Va ricordato, in questo senso, il richiamo letterale contenuto nella norma, a mente della quale «*in caso di mancata restituzione [della fattura emessa senza esercitare la rivalsa e consegnata al cessionario recante il visto che attesta l'uscita dal territorio dell'Unione, ndr], il cedente deve procedere alla regolarizzazione della operazione a norma dell'articolo 26, primo comma, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine [terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ndr.]*» (così l'articolo 38-*quater*, comma 1, ultimo periodo, del decreto IVA).

Nell'attuale quadro tecnico/normativo, la regolarizzazione in parola, da effettuare a mezzo nota di variazione in aumento, come già precisato nella risoluzione n. 58/E del 2019, non può che avvenire tramite il sistema OTELLO 2.0 ed in maniera "singola" (*i.e.* una nota per ciascuna fattura emessa *ex* articolo 4-*bis*, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, la cui IVA è variata), senza possibilità di ricorrere a documenti fiscali "cumulativi".

Discorso diverso per le variazioni in diminuzione nell'ipotesi di cui all'articolo 38-*quater*, comma 2, del decreto IVA.

Infatti, laddove il cedente, all'atto della cessione dei beni, abbia applicato l'IVA, «*il cessionario ha diritto al rimborso dell'imposta pagata per rivalsa a*

condizione che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e che restituisca al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Il rimborso è effettuato dal cedente il quale ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'articolo 25 [registro degli acquisti, ndr.]» (così il medesimo articolo 38-quater, comma 2, del decreto IVA).

In tale ipotesi, pertanto, il legislatore, a fronte degli strumenti astrattamente previsti dall'articolo 26 del decreto IVA per le variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta, ha scelto quello dell'annotazione nel registro degli acquisti, senza emissione di un autonomo documento.

D'altronde l'emissione del documento non sarebbe di per sé di alcuna utilità, non dovendosi recuperare l'IVA in capo al consumatore finale, per il quale l'imposta è indetraibile.

Conseguentemente, nel caso di variazioni in diminuzione, non vi è obbligo di alcuna nota da far transitare nel sistema OTELLO 2.0.

Ciò fermo restando che, in caso di controlli o contestazione, sarà onere del contribuente fornire la prova degli elementi idonei a giustificare la variazione operata ed il collegamento con l'operazione originaria [cfr., in questo senso, anche la giurisprudenza espressasi sul punto, tra cui, ad esempio, Cassazione, sentenza n. 1303 del 18 gennaio 2019: *«Dal tenore della norma si evince chiaramente che ciò che rileva non è la modalità con cui si manifesta la causa di variazione dell'imponibile I.V.A., ma piuttosto il fatto che sia della variazione che della sua causa sia stata effettuata la dovuta registrazione, conformemente a quanto previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 23, 24 e 25. Poiché lo scopo perseguito dalla legge è quello di evitare forme di elusione degli obblighi del contribuente, attraverso l'introduzione del principio di immodificabilità delle registrazioni obbligatorie, con la sola eccezione di successive variazioni dell'imponibile o*

dell'imposta, ai sensi del citato art. 26, ne discende che il contribuente è tenuto a fornire la prova della corrispondenza tra le due operazioni (originaria e sopravvenuta) mediante la specifica indicazione di quei dati che risultino idonee a collegarle, ossia dimostrando l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originarie e l'oggetto della registrazione della variazione, in modo da palesare inequivocabilmente la corrispondenza tra i due atti contabili (Cass. n. 9188 del 6/7/2001). Qualora tale corrispondenza non emerga dal contenuto di tali atti, il contribuente può ricorrere anche ad altri mezzi probatori, purché rispetti i principi generali in materia di prova (Cass. n. 8535 del 2014; n. 13250 del 2015)»].

Si ritiene, nell'eventualità, che la prova richiesta possa essere fornita anche mediante documenti riepilogativi rilasciati dagli intermediari *tax free* ai propri clienti (cedenti), laddove tali documenti consentano di collegare in maniera certa ed inequivoca l'originaria cessione all'uscita dei beni dal territorio dell'Unione ed alla conseguente variazione – anche cumulativa – annotata nel registro degli acquisti.

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