

RISOLUZIONE N. 60/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Roma, 12/10/2022

OGGETTO: Acquisto e rivendita di beni a viaggiatori extracomunitari ex articolo 38-quater del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 tramite mandato con rappresentanza

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], operante sul mercato con il nome di [BETA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società di diritto britannico che fornisce servizi nel campo del c.d. "tax free shopping" ("TFS") (*i.e.* nel rimborso dell'IVA dovuto ai viaggiatori *extra* UE per gli acquisti operati sul territorio dell'Unione Europea a determinate condizioni) e sarebbe sua intenzione, previa registrazione ai fini IVA in Italia mediante identificazione diretta o nomina di un rappresentante fiscale, operare anche sul mercato nazionale, implementando «*un software digitale o applicazione (di seguito anche "la App") che consentirà ai consumatori finali non residenti nel territorio dell'Unione Europea di acquistare beni in Italia e ottenere il rimborso dell'IVA su di essi assolta, ai sensi dell'art. 38-quater, co. 2 del D.P.R. no. 633/1972 ("DPR IVA").*».

Lo schema operativo viene così descritto:

«1. Il viaggiatore non residente nell'UE (di seguito il "Cliente") crea il proprio account personale sull'App di [BETA], dopo aver esaminato e accettato i termini e le condizioni generali del servizio ("T&C") - Allegato 4.

2. Come conseguenza della suddetta accettazione delle T&C del servizio, il Cliente stipula un contratto con [BETA], in virtù del quale il Cliente accetta:

(i) di agire in qualità di **mandatario con rappresentanza di** [BETA] quando acquista beni nel territorio dell'Unione Europea.

In particolare, in qualità di mandatario con rappresentanza di [BETA], il Cliente accetta di utilizzare i propri fondi per acquistare, a propria discrezione, beni idonei al TFS presso venditori al dettaglio ("Retailer") in nome e per conto di [BETA]; e

(ii) di riacquistare immediatamente (**sulla base di un c.d. "flash title"**) i **medesimi beni idonei al TFS, da** [BETA], **non appena essi saranno stati ceduti dal Retailer a** [BETA], al medesimo prezzo d'acquisto al dettaglio anticipato dal Cliente (in nome e per conto di [BETA]) per acquistare gli stessi beni in nome e per conto di [BETA] (si vedano anche i punti 5 e 6 sotto).

3. Poiché [BETA] agirà al contempo come primo cessionario dei beni idonei al TFS, che saranno ceduti dal Retailer nell'ambito di una operazione B2B tra soggetti passivi, e come cedente degli stessi al Cliente, la Società:

(i) riceverà una fattura dal Retailer, per i beni acquistati dal Cliente in nome e per conto di [BETA];

(ii) emetterà una fattura attraverso il sistema OTELLO al Cliente per la successiva rivendita immediata dei beni idonei al TFS.

4. In ragione del contratto esistente tra [BETA] e il Cliente;

(i) il Retailer, entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione, emetterà una fattura nei confronti della partita IVA italiana di [BETA], per l'acquisto del bene idoneo al TFS effettuato dal Cliente in nome e per conto di [BETA]. Poiché

[BETA] si qualificherà come soggetto passivo non residente, ancorché con partita IVA italiana, il Retailer potrà scegliere se emettere (i) una fattura cartacea/in formato PDF, oppure (ii) una fattura elettronica. In questo ultimo caso, il Cliente chiederà una "copia di cortesia" della fattura elettronica già inviata tramite SDI;

(ii) ricevuta la fattura, **il Cliente** utilizzerà la App per fare l'upload della stessa entro 12 giorni dalla data dell'acquisto effettuato in nome e per conto di [BETA] e, in ogni caso, prima della data della propria partenza dall'Unione Europea.

5. Secondo le T&C del servizio, la successiva cessione dei beni da [BETA] al Cliente avverrà subito dopo la prima cessione dal Retailer a [BETA], secondo lo schema della vendita "flash title"; pertanto, i momenti di effettuazione delle due cessioni potranno dirsi immediatamente consecutivi l'uno all'altro.

Di conseguenza, per ciascuna fattura per la quale il Cliente effettuerà l'upload sulla App, la Società emetterà una fattura elettronica tramite OTELLO nei confronti del medesimo Cliente, documentando la cessione di beni idonei al TFS entro 12 giorni dalla data di effettuazione della cessione - e, in ogni caso, prima della partenza in uscita dall'Unione Europea da parte del Cliente - a condizione che la Società riceva prontamente l'upload della fattura emessa dal Retailer.

6. Sarà responsabilità del Cliente, in quanto mandatario con rappresentanza della Società, assicurarsi che la fattura emessa dal Retailer sia fornita a [BETA] entro il dodicesimo giorno successivo alla data di effettuazione dell'acquisto in nome e per conto o prima della propria partenza dall'Unione Europea, se antecedente. Se per qualunque ragione il Cliente dovesse ritenere di non poter adempiere al proprio obbligo e fornire la fattura afferente all'acquisto effettuato come mandatario con rappresentanza della Società nei termini sopra indicati, questi si impegna a non utilizzare la App per effettuare quel particolare acquisto. Il Cliente è pertanto libero di richiedere al Retailer l'emissione di una fattura elettronica in proprio nome e per proprio conto tramite il sistema OTELLO, senza alcun coinvolgimento di [BETA] nella transazione.».

L'istante precisa che:

- «non detrarrà l'IVA a credito per gli acquisti effettuati in nome e per conto della Società dal Cliente, a meno che la corrispondente fattura OTELLO non sia stata emessa da [BETA] nei confronti del Cliente entro 12 giorni dal succitato momento di effettuazione dell'operazione, e in ogni caso prima del giorno della partenza del Cliente dalla Unione Europea.»;

- gli importi che «addebiterà al Cliente per la cessione dei beni idonei al TFS saranno pari al corrispettivo pagato dal Cliente per acquistare gli stessi beni in nome e per conto della Società. Pertanto, il pagamento del Cliente alla Società sarà immediatamente compensato con il rimborso cui ha diritto per aver già acquistato i beni in nome e per conto di [BETA].»;

- sulle «fatture elettroniche OTELLO emesse da [BETA] al Cliente, il "visto doganale" sarà apposto digitalmente dalle Autorità Doganali italiane previa presentazione, da parte del Cliente, del documento fornito da [BETA] (che includerà il "codice richiesta" assegnato digitalmente da OTELLO su ogni fattura elettronica afferente al TFS) poco prima dell'uscita del Cliente dall'Italia con destinazione extra-UE. Se il Cliente partirà da un altro Stato membro dell'UE verso una destinazione extra-UE, lo sdoganamento della merce acquistata in Italia sarà gestito dalle Autorità Doganali di tale Stato membro.»;

- «riceverà immediatamente la conferma di rilascio del "visto doganale" tramite la App. Per le fatture elettroniche OTELLO di importo superiore a Euro 154,94 (IVA inclusa) che hanno ottenuto il "visto doganale", [BETA] rimborserà direttamente al Cliente un importo pari al totale dell'IVA italiana, al netto delle commissioni che [BETA] addebita per l'utilizzo dell'App ("Importo Netto del Rimborso").»;

- «non è un operatore finanziario e non fornisce servizi di intermediazione in relazione al diritto al rimborso dell'IVA vantato dal Cliente ai sensi del DPR IVA. [...] Si noti che la regola generale sul luogo di effettuazione della prestazione per i servizi elettronici B2C troverà applicazione per le suddette commissioni, il che significa che

esse non rientreranno nel campo di applicazione dell'IVA italiana, in quanto addebitate ad un Cliente non residente in Italia. Pertanto, con riferimento ai suddetti corrispettivi, [BETA] non emetterà alcuna fattura rilevante ai fini dell'IVA italiana.»;

- «darà corso al rimborso IVA di cui sopra solo a condizione che la fattura elettronica OTELLO cui è stato apposto il "visto doganale" abbia un valore superiore a Euro 154,94, (IVA inclusa). L'Istante recupererà quindi la relativa IVA registrando il corrispondente importo nei registri IVA acquisti di cui all'art. 25 del DPR IVA.».

Alla luce di quanto sopra, l'«Istante ha interesse ad ottenere conferma che l'agevolazione IVA sugli acquisti effettuati nel territorio dello Stato da parte di persone fisiche non residenti e non domiciliate nell'Unione Europea (di cui all'art. 38-quater del DP R IVA), si applichi anche nel caso in cui venga adottato il modello basato sul "mandato con rappresentanza" e, pertanto, gli acquisti vengano effettuati nelle modalità sopra descritte.

L'adozione di questo modello comporta che la cessione nei confronti del Cliente extracomunitario non viene effettuata direttamente dal Retailer che gestisce un negozio/locale aperto al pubblico, bensì da una terza parte (i.e. [BETA]), anch'essa soggetto passivo d'imposta che:

(i) dapprima acquista (mediante il Cliente, che agisce in suo nome e per suo conto) i beni idonei al TFS da un Retailer nell'ambito di una operazione tra soggetti passivi; e poi

(ii) ricede quei beni al Cliente (non residente e non domiciliato in uno Stato membro dell'Unione Europea) tramite la propria App.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante «ritiene di poter applicare l'agevolazione IVA prevista dall'art. 38-quater del DPR IVA alle cessioni di beni effettuate nei confronti di consumatori extracomunitari, che la medesima intende effettuare secondo lo schema

basato sul "mandato con rappresentanza" sopra descritto».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo ricordato che per le cessioni di beni, di importo superiore a 154,94 euro (IVA inclusa), da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea, trova applicazione l'articolo 38-*quater* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

Secondo tale articolo, le cessioni richiamate *«possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta. Tale disposizione si applica a condizione che sia emessa fattura e che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'esemplare della fattura consegnato al cessionario deve essere restituito al cedente, recante anche l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente da apporre prima di ottenere il visto doganale, vistato dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunità, entro il quarto mese successivo all'effettuazione della operazione; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione della operazione a norma dell'articolo 26, primo comma, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine»* (cfr. il comma 1).

Inoltre, qualora il cedente non si sia avvalso della facoltà appena descritta, *«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»* (si veda il comma 2 del medesimo articolo 38-*quater*).

Va aggiunto che secondo gli articoli:

- 1, comma 368, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, *«Le operazioni di rimborso di cui al comma 2 dell'articolo 38-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono essere effettuate da intermediari, purché regolarmente iscritti all'albo degli istituti di pagamento di cui all'articolo 114-septies del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385»;*

- 4-*bis* del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, a partire dal 1° settembre 2018, *«l'emissione delle fatture relative alle cessioni di beni di cui all'articolo 38-quater deve essere effettuata dal cedente in modalità elettronica».*

Il quadro di sintesi che se ne ricava, come rappresentato in molteplici documenti di prassi e risposte a specifiche istanze dei contribuenti - si vedano, ad esempio, le risoluzioni n. 58/E dell'11 giugno 2019 e 65/E del 10 luglio 2019, nonché i principi di diritto e le risposte pubblicate nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli, cui si rinvia per tutti i dettagli del caso) - è quello per cui, tra l'altro:

1) cessionari possono essere solo coloro che risultino domiciliati o residenti fuori dalla UE e che non siano soggetti passivi d'imposta nel loro Paese;

2) non sussistono specifiche limitazioni in ordine alla qualificazione dei soggetti passivi cedenti (ad es. commercianti al minuto in locali aperti al pubblico), che tuttavia restano figure distinte da quella dell'intermediario che può eseguire il rimborso in luogo del cedente;

3) i beni devono essere destinati all'uso personale o familiare del viaggiatore, mentre sono escluse le prestazioni di servizi;

4) il valore di 154,94 euro, per quanto anche derivante da molteplici beni compravenduti tra gli stessi soggetti, non può riferirsi a più cessioni (ossia compravendite avvenute in momenti diversi), seppure documentate con un'unica fattura;

5) la cessione dei beni ai viaggiatori extracomunitari deve essere documentata tramite il sistema OTELLO - "*Online tax refund at exit: light lane optimization*", nell'attuale versione 2.0 che ha dato attuazione a quanto previsto nell'articolo 4-*bis* del d.l. n. 193 del 2016 (cfr. la determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di concerto con l'Agenzia delle Entrate, n. 54088 del 22 maggio 2018) - con emissione di una fattura in formato elettronico.

Tale emissione *«si declina, in primo luogo, nella sua messa a disposizione in modalità digitale (si pensi ad un invio per email), ma [...] in base alla determinazione prot. n.54088/RU del 23 maggio 2018, comprende anche la consegna in modalità analogica (tipicamente previa stampa al momento dell'acquisto).*

Passaggi che risultano peraltro ineludibili anche alla luce delle "procedure di soccorso" da porre in essere in caso di impossibilità temporanea di trasmissione dei messaggi (cfr. l'articolo 5 della determinazione prot. n.54088/RU), per le quali si è precisato che "Se il cessionario raggiunge il punto di uscita prima che il cedente abbia trasmesso la FTF in fallback, i dati non sono disponibili in OTELLO 2.0, pertanto non è possibile apporre il visto digitale. In questa evenienza il personale doganale accede alla funzione "Dogane -> OTELLO -> Gestione -> Fallback -> Acquisizione Singola" per acquisire a sistema il set minimo di dati - rilevati dalla copia del documento che il cedente ha messo a disposizione del cessionario, in forma analogica o elettronica - necessari ai fini del successivo ricongiungimento automatico con i dati della FTF trasmessi dal cedente non appena il sistema ritorna ad essere disponibile" [così il punto "7.1 Malfunzionamento al momento dell'acquisto (indisponibilità sistema dell'operatore economico, rete internet o OTELLO)" della nota prot. n. 54505/RU del 22 maggio 2018].» (con queste parole, in particolare, la risposta n. 485 pubblicata il 19 luglio 2021 nella citata sezione del sito dell'Agenzia delle entrate);

6) non sono ammesse modalità che non consentano di rispettare puntualmente i requisiti richiamati.

Deve aggiungersi, come ricordato anche nel principio di diritto richiamato dall'istante (n. 8, pubblicato il 16 luglio 2020), che *«è incompatibile con le norme vigenti l'esclusione del rimborso dell'IVA versata dal consumatore extra UE quando non siano rispettati vincoli contrattualmente imposti (cfr., ad esempio, l'invio di determinati documenti entro un certo lasso temporale) che non trovano diretto riscontro nell'articolo 38-quater del decreto IVA.*

Al verificarsi delle condizioni ivi previste, infatti, il rimborso dell'IVA è sempre dovuto da parte del venditore nei confronti del viaggiatore, dovendosi negare la legittimità di qualsiasi comportamento che, direttamente o indirettamente, sia volto ad escluderlo e/o a limitarlo, ovvero a garantire allo stesso venditore un vantaggio indebito, anche a fini della detraibilità dell'imposta, per la quale valgono le regole generali fissate dall'ordinamento (si veda, in primis, l'articolo 19 e ss. del decreto IVA)».

Va quindi, esclusa, ad esempio, la possibilità che il venditore porti in detrazione l'imposta relativa agli acquisti e successive cessioni nei confronti di consumatori *extra* UE qualora le operazioni non siano effettive, correttamente documentate e registrate, nonché neghi il rimborso, pur in presenza dei requisiti posti dall'articolo 38-*quater* del decreto IVA, considerando di fatto soggetta ad imposta un'operazione che non lo è.

Non può dimenticarsi, inoltre, in richiamo anche ai principi espressi in ambito comunitario dalla Corte di Giustizia, che la detrazione dell'imposta compete in ragione di spese effettivamente sostenute che abbiano comportato la piena disponibilità materiale/giuridica dei beni (si vedano, ad esempio, le sentenze 6 febbraio 2003, causa C-185/01 e 15 maggio 2019, causa C-235/18).

Ciò che, tuttavia, in base a quanto rappresentato dall'istante, non avverrebbe per l'attività ipotizzata, dove [BETA] non solo non sceglie i beni che il mandatario acquista in suo nome e per conto, ma non ne entra mai neppure in possesso, né sostiene le spese per il loro acquisto, demandandolo interamente ai viaggiatori.

Alla luce di quanto sopra, senza entrare nel merito delle problematiche che

esulano dalla presente sede, poiché di competenza di altra Autorità - si pensi alla legislazione a tutela dei consumatori in tema di contratti conclusi fuori dai locali commerciali, diritto al ripensamento, garanzie sui beni acquistati, ecc. - o non costituenti oggetto di diretta richiesta (quali la qualificazione delle commissioni percepite e l'eventuale assoggettabilità ad IVA delle stesse), deve comunque negarsi che il modello descritto dall'istante risulti conforme alla normativa nazionale e comunitaria.

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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)