FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

n. 04
Principio Interpretativo

01 agosto 2024

IMPORTAZIONI REINGEGNERIZZATE E DETRAZIONE DELL'IVA

A cura della Fondazione ODCEC di Milano

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

n. 04
Principio Interpretativo

22 luglio 2024

IMPORTAZIONI REINGEGNERIZZATE E DETRAZIONE DELL'IVA

A cura della ***Fondazione ODCEC di Milano***

Con la collaborazione di:

Namirial

Fondazione ODCEC di Milano | Via Pattari, 6 – 20122 Milano (MI) | 02 84980480 | **fondazione@fcm.mi.it**

Importazioni reingegnerizzate e detrazione dell'Iva

A cura della ***Fondazione ODCEC di Milano****

QUESTIONI INTERPRETATIVE:
È possibile utilizzare, nelle importazioni reingegnerizzate, i "prospetti di cortesia non aventi valore legale" forniti dagli spedizionieri/rappresentanti doganali ai fini della detrazione dell'Iva all'importazione?
Qual è la data di "possesso" della dichiarazione doganale ovvero il dies a quo a partire dal quale e, conseguentemente, il dies ad quem entro il quale, è possibile esercitare la detrazione dell'Iva nelle importazioni reingegnerizzate (rectius smaterializzate)? Quali i possibili rimedi nel caso in cui l'operatore, per errore (esclusa l'inerzia arbitraria), non abbia esercitato il diritto alla detrazione entro il termine rituale?

MASSIMA N. 1

> *Ai fini della detrazione dell'Iva all'importazione si ritiene non preclusa la possibilità di ricorrere all'ausilio offerto dai "prospetti di cortesia non aventi valore legale" forniti dagli spedizionieri/rappresentati doganali che hanno curato, per conto dell'importatore, la dichiarazione doganale nella prospettazione, però, che contengano informazioni coerenti (anche per numero MNR, data di svincolo, data accettazione e documentazione di supporto) e valori conformi alle informazioni primarie e originarie presenti nel sistema informativo doganale, riferibili all'importatore effettivo (acquirente/destinatario).*

CONTESTO

La normativa doganale unionale *"non prevede l'utilizzo di un formulario cartaceo né per la presentazione della dichiarazione doganale né per la stampa della medesima"* (cfr. determina ADM n. 234367/RU del 3/6/2022).

* *Gruppo di lavoro presente principio interpretativo:*
Coordinatore: Andrea Bongi
Componenti: Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi, Luca Signorini, Luca Caramaschi, Massimo Sirri, Matteo Balzanelli, Fabio Garrini, Sandro Cerato, Roberto Curcu, Barbara Rossi, Fabrizio Giovanni Poggiani, Emanuele Pisati, Andrea Meneghello, Massimo Oldani.

I nuovi messaggi (H1-H5 o, per le importazioni di modico valore, H7) che compongono la dichiarazione doganale "smaterializzata" sono muniti di firma digitale e pertanto dette dichiarazioni, così come acquisite e registrate dal Sistema informativo dell'Agenzia Dogane e Monopoli (ADM), soddisfano i requisiti di autenticità, integrità e non ripudio previste dal CAD ovvero dal D.Lgs n.82/2005 (cfr.: determina ADM, cit.; circ. ADM 22/D/2022). Come precisa l'articolo 23-ter, comma 1, del CAD, *"gli atti formati dalle pubbliche amministrazioni con strumenti informatici, nonché i dati e i documenti informatici detenuti dalle stesse,* ***costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile*** *effettuare,* ***su diversi*** *o identici* ***tipi di supporto, duplicazioni e copie*** *per gli usi consentiti dalla legge"*. Inoltre, ai sensi dell'articolo 42, comma 1-bis, se il documento informatico è conservato per legge da una pubblica amministrazione, *"cessa l'obbligo di conservazione a carico dei cittadini e delle imprese che possono in ogni momento richiedere accesso al documento stesso ai medesimi soggetti"* e che li rende disponibili *"attraverso servizi online accessibili previa identificazione con l' identità digitale …"*.

Fermi restando gli ordinari requisiti dell'inerenza nonché le eventuali limitazioni oggettive o soggettive, la **disponibilità** delle suddette informazioni ufficiali, **vuoi in forma smaterializzata** (accedendo all'informazione primaria e originale), **vuoi su diverso supporto** (ad esempio pdf o stampa cartacea del prospetto di riepilogo indicato a seguire) generato autonomamente o tramite il proprio dichiarante/rappresentante, dall'apposita sezione del PUDM[1], rappresenta condizione necessaria e sufficiente per rispettare il disposto formale dell'articolo 178 della direttiva 2006/112/CE secondo il quale l'Iva all'importazione è detraibile per il soggetto passivo qualora vi sia il "possesso di un ***documento comprovante*** *l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'Iva dovuta o ne consenta il calcolo*".

Per agevolare gli operatori nell'individuazione dei dati (smaterializzati) necessari per l'annotazione richiesta, ai fini della detrazione, nel registro acquisti (art. 25 del DPR 633/72), con determina ADM 234367/RU del 3/6/2022 (con parere favorevole dell'AdE) è stato approvato un ***"prospetto di riepilogo ai fini contabili"*** che viene messo a disposizione dell'importatore e del dichiarante/rappresentante doganale ed è generabile, in formato PDF e stampabile, nella citata sezione del PUDM[2], una volta conclusa la fase di svincolo della merce nel Sistema informativo tenendo conto peraltro delle differenti modalità di svincolo (svincolo per intera dichiarazione o per articoli), delle eventuali rettifiche o invalidamento della dichiarazione stessa.

Detto prospetto è conforme a quello dell'allegato 1 della circolare ADM n. 22/D/2022. L'Agenzia delle Entrate (AdE), in risposta d'interpello n.417 del 5/8/2022, ha confermano l'idoneità dei dati riportati nel citato prospetto giacché *"estratti dalla dichiarazione doganale registrata sul sistema informativo"* e che riporta, in particolare, i dati relativi al pagamento dei diritti doganali (dazio, Iva e altri tributi), suddivisi per aliquote. È confer-

1 Portale Unico delle Dogane e dei Monopoli.

2 Il Prospetto di riepilogo ai fini contabili, il Prospetto sintetico della dichiarazione e il Prospetto di svincolo sono disponibili tramite il servizio "Gestione documenti – dichiarazioni doganali", sul Portale Unico Dogane e Monopoli (PUDM). L'accesso a tale servizio è possibile per gli operatori economici in possesso dell'autorizzazione *dlr_consulta_dich_fe* (cfr. circolare ADM n. 18 del 7/5/2021); i soggetti importatori possono altresì accedere al servizio "Gestione documenti – dichiarazioni doganali", in sola consultazione, per visualizzare il Prospetto di riepilogo ai fini contabili e il Prospetto sintetico della dichiarazione, limitatamente a quanto di propria competenza previo ottenimento dell'autorizzazione *dlr_fe_dog_lettore* eventualmente delegabile alle persone fisiche incaricate ad accedere a tale servizio. L'abilitazione va chiesta tramite l'identità digitale (SPID, CNS o CIE) del legale rappresentante della società mediante il Modello Autorizzativo Unico (MAU); istruzioni del percorso semplificato MAU sono reperibili attraverso il seguente sito: **www.adm.gov.it/portale/mau.**

mato che anche il **"prospetto di sintesi"** (che, a dispetto del nome, è molto più dettagliato, *ndr*) di cui all'allegato 2 della citata circolare 22/D e che l'ADM mette a disposizione *"per ogni possibile utilità pratica"* è da ritenersi altrettanto idoneo. L'AdE rispondendo, nel citato interpello n.417, ad un quesito volto a conoscere *"se sia possibile procedere alla registrazione nei registri Iva e, di conseguenza, alla detrazione dell'imposta assolta in importazione, delle informazioni e dei valori indicati nel "documento di cortesia" fornito dagli spedizionieri"* ha concluso che *"non è invece possibile valutare in questa sede* (cioè rispondendo all'interpello, ndr) *l'idoneità del "documento di cortesia" emesso dagli spedizionieri, considerato che il contenuto è rimesso alla discrezione degli emittenti e non è possibile verificare se possieda le medesime garanzia di affidabilità del documento emesso dall'Agenzia delle dogane"*.

Ciò premesso, si ritiene appropriato osservare quanto segue:

1) che esiste solo una fonte primaria e originale dei dati che compongono la dichiarazione d'importazione ovvero quella verificabile, in forma smaterializzata, nell'apposita sezione del Sistema informativo doganale;
2) che anche il *"prospetto di riepilogo ai fini contabili"* generabile dall'importatore abilitato o dal proprio dichiarante/rappresentante rappresenta solo una copia riprodotta, su diverso supporto (ovvero in pdf), dei citati dati primari e originali presenti nel Sistema informativo doganale; in altri termini, per quanto possa risultare tranquillizzante la fonte doganale di generazione, non si tratta comunque della fonte primaria e originaria che esiste solo in forma smaterializzata;
3) che **nella risposta n. 417 l'AdE** non ha negato la potenziale efficacia dei "prospetti di cortesia" forniti dagli spedizionieri, ma **ha solo specificato di non potersi esprimere** sull'idoneità di prospetti il cui contenuto deriva dalla discrezione di singoli emettenti (gli spedizionieri) non potendo verificare (in sede di interpello) se detto documento possieda le medesime garanzie di affidabilità che offre, invece, il prospetto di riepilogo prodotto tramite il Sistema informativo doganale.

INTERPRETAZIONE

Tutto ciò premesso, è ragionevole interpretare che, ai fini dell'esercizio del diritto della detrazione, **non è preclusa la possibilità di ricorrere all'ausilio offerto dai "prospetti di cortesia non aventi valore legale" forniti dagli spedizionieri/rappresentati doganali** che hanno curato, per conto dell'importatore, la dichiarazione doganale **nella prospettazione, però, che contengano informazioni coerenti** (anche per numero MNR, data di svincolo, data accettazione, documentazione di supporto) e **valori conformi alle informazioni primarie e originarie presenti nel sistema informativo doganale**, riferibili all'importatore effettivo (acquirente/destinatario)[3]. Attendibilità delle informazioni che chi ha titolo alla detrazione può riscontrare (direttamente[4] o tramite il relativo dichiarante/rappresentante), così come possono fare i verificatori, accedendo, a seconda delle abilitazioni, alle

3 È escluso, per mancanza di nesso immediato e diretto (inerenza), che la detrazione dell'Iva sui beni importati possa essere esercitata da chi ha soltanto garantito il trasporto e/o il trattamento doganale dell'importazione ovvero dalla figura del rappresentante (diretto o indiretto) in dogana (da non confondere con il rappresentante fiscale Iva del soggetto non residente) assunta da operatori specializzati quali agenti doganali, spedizionieri, corrieri, ecc. (cfr. Cass. 7016/2021; CGUE 25/6/2015 in causa C-187/14). In tal senso anche principio di diritto AdE n. 13/2021 laddove viene precisato che *"solo l'effettivo destinatario della merce – impiegata nell'esercizio della propria attività – può detrarre l'Iva assolta in dogana"*.

4 Al netto, ovviamente, dei casi in cui il dichiarante (se diverso dall'importatore) non abbia compilato in modo appropriato i *"data element"* dedicati alla figura dell'importatore.

informazioni originarie e primarie presenti nel PUDM oppure consultando, in qualsiasi momento, laddove necessario, i prospetti generabili dal Sistema dell'ADM.

L'interpretazione suddetta non contrasta con il principio di diritto n. 13/2021 (che per inciso è comunque antecedente alla definitiva dismissione – dal 30/11/2022[5] – dei precedenti modelli DAU basati su messaggio IM) in cui l'Agenzia delle entrate ha espresso l'opinione secondo cui *"ai fini degli obblighi di registrazione e dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, le bollette doganali sono, dunque, soggette alle stesse regole previste per le fatture di acquisto, con la conseguenza che, per le medesime, valgono i chiarimenti resi con la* ***circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018****, laddove è stato detto che il* ***dies a quo*** *da cui decorre il termine* ***per l'esercizio della detrazione coincide*** *con il momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la* ***duplice condizione*** *disposta dalla norma, i) sostanziale (avvenuta esigibilità dell'imposta), ii) formale* ***(possesso di una valida fattura e/o di una bolletta doganale)****. In sostanza,* ***il diritto alla detrazione può essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile****, annota il medesimo – ai sensi del citato articolo 25 – in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza"*.

In detta declaratoria l'Agenzia si limita infatti a puntualizzare (in coerenza con il già citato articolo 178 della Direttiva) che, **anche per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva all'importazione, è richiesta la compresenza del requisito formale** (documentale). Sul fatto poi che l'importazione si considera effettuata e l'Iva diventi esigibile (requisito sostanziale) all'atto dell'accettazione della dichiarazione d'importazione da parte dell'autorità doganale, non vi sono dubbi da dover sciogliere (articolo 77 § 2 C.D.U; articolo 36, comma 2, T.U.L.D.; C.M. 73/1984; circolare AdE 32/E/2013 § 2; risoluzione AdE 228/E/2007; risoluzione AdE 161/E/2018; risposta AdE 4/E/2020, ecc.).

5 Nota Agenzia Dogane n. 511592/RU del 11/11/2022.

MASSIMA N. 2

> *Nelle importazioni reingegnerizzate il dies a quo ai fini dell'esercizio della detrazione Iva è individuabile nella data di svincolo; da detto momento l'importatore può infatti disporre, direttamente o tramite dichiarante/rappresentante doganale, di tutte le informazioni, ancorché smaterializzate, necessarie per l'esercizio del diritto alla detrazione e l'annotazione da effettuare nel registro acquisti ai sensi dell'articolo 25 del DPR 633/72, nel rispetto dei requisiti previsti dall'articolo 19 del medesimo decreto. Conseguentemente il dies ad quem va individuato con la scadenza della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è avvenuto lo svincolo.*

CONTESTO

Tutte le informazioni necessarie per l'annotazione nel registro acquisti (articolo 25 DPR 633/72) delle importazioni reingegnerizzate, completamente smaterializzate secondo le disposizioni del C.D.U., sono disponibili nel *"prospetto di riepilogo ai fini contabili"* (allegato 1 circolare ADM 22/D/2002); detto prospetto è disponibile, per gli utenti autorizzati mediante il MAU[6] (importatori, dichiaranti, rappresentanti), **fin dalla conclusione della fase di svincolo delle merci** nel sistema informativo doganale attestata dal *"prospetto di svincolo"* (allegato 3 circolare *cit*.) la cui data è comunque riportata anche del suddetto *"prospetto di riepilogo ai fini contabili"* così come nel *"prospetto di sintesi"* (allegato 2 circolare *cit*.).

Da tale data l'importatore, se abilitato al PUDM, oppure, per rappresentanza, il suo spedizioniere/rappresentante doganale **dispone** (possiede) **di tutti i dati**, smaterializzati, ed è in grado di riprodurli su altro formato compreso quello di cui al citato *"prospetto di riepilogo ai fini contabili"* oppure su formato "di cortesia" purché di contenuto comunque coerente e valori conformi con le informazioni originarie e primarie presenti del Sistema informativo doganale.

INTERPRETAZIONE

DIES A QUO. Si ritiene sia, quindi, la **data di svincolo**, immodificabile, quella che **rappresenta il momento a partire dal quale (*dies a quo*) l'importatore** (ma non anche lo spedizioniere)[7], che effettua l'importazione nell'esercizio della propria attività, **può esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva**. Rimane fermo che il diritto è esercitabile dallo svincolo secondo *"le condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"* (articolo 19 DPR 633/72) ovvero nella **misura applicabile** (si pensi ad eventuali pro-ratisti e/o a sopraggiunte modifiche normative) nel momento in cui l'Iva all'importazione diventa esigibile e vale a dire all'atto dell'accettazione della dichiarazione d'importazione da parte dell'autorità doganale; si osserva che anche la **data di accettazione**, che quasi sempre coincide con la data di svincolo, è rintracciabile nei prospetti retro indicati.

6 Vedi nota 2.

7 Vedi nota 3.

Pur in mancanza di chiarimenti ufficiali **non si ritiene**, invece, **corretto** individuare il *dies a quo* con **la data di generazione del** suddetto **prospetto** (data che appare sul pdf con la locuzione *«generato il ….»,* per i motivi di seguito elencati:

(i) la data *«generato il …»* si aggiorna ad ogni download ancorché reiterato dello stesso documento e non può rappresentare, pertanto, un elemento certo da cui far decorrere l'esercizio di un diritto; se così fosse l'importatore potrebbe sostanzialmente esercitare il diritto quando vuole, semplicemente generando un nuovo download, aggirando i limiti temporali previsti dall'articolo 19 del DPR 633/72;

(ii) è altrettanto evidente che la data *«generato il …»* non possa altresì rappresentare il punto di riferimento per assolvere l'imposta nelle importazioni in *reverse charge* ex art. 70, comma 5 e 6, DPR 633/72 (i.e. oro industriale e rottami) in cui, per espressa previsione della norma, l'imposta accertata e liquidata nella dichiarazione doganale va assolta con annotazione del documento doganale nel registro dell'articolo 23 o 24 (posta a debito) *"con riferimento al mese di rilascio del documento stesso",* oggi smaterializzato, nonché, agli effetti della detrazione, nel registro dell'articolo 25;

(iii) è poi abbastanza scontato supporre che non potrà essere questa la data che (in futuro) userà l'Agenzia delle Entrate, nel prelievo dei dati dal sistema doganale, ai fini dell'implementazione delle precompilate Iva;

(iv) è già noto come sia, invece, proprio la data di svincolo (giusto per individuare un parallelismo con chiarimenti forniti per altre procedure in funzione) quella che viene considerata nel caso di utilizzo della dichiarazione d'intento in dogana per lo scarico del plafond che viene comunicato – in tempo reale – da AIDA ad ADE (nota ADM 58510 del 20/5/2015);

(v) appare, infine, fuorviante ricercare qualsiasi analogia con la disciplina degli acquisti interni documentati dalla fattura elettronica, ex d.Lgs 127/2015, che viene emessa da un soggetto (il fornitore stabilito) e si considera consegnata alla controparte (il cessionario/committente stabilito) con il recapito del file XML da parte di una terza parte, ovvero del Sistema di Interscambio (si considera, invece, non consegnata, fino ad avvenuta visualizzazione nell'apposita sezione in Fatture & Corrispettivi, nel caso di reiterata impossibilità tecnica di recapito da parte del SdI, fermo restando che in tal caso la visualizzazione non può essere arbitrariamente procrastinata[8]); diverso è, infatti, il processo nella dichiarazione d'importazione che risulta effettuata al momento dell'accettazione dell'autorità doganale e le cui informazioni risultano disponibili, nella forma smaterializzata, dalla data di svincolo; detto processo (a differenza della fattura) non si conclude, in altri termini, fra controparti contrattuali diverse.

DIES AD QUEM. Il termine ultimo (*dies ad quem*) entro cui è possibile esercitare la detrazione dipende, com'è noto, dal dies a quo. Volendo esemplificare: se un'impresa importa dei beni con immissione in libera pratica nel mese di dicembre XXX0 ottenendo, a stretto giro e comunque entro il 31 dicembre, accettazione e svincolo all'importazione, potrà esercitare la detrazione nel mese di dicembre XXX0 e, al più tardi, entro il 30 aprile XXX1 (scadenza della dichiarazione annuale relativa all'anno XXX0) con imputazione (in "tredicesima" liquidazione) all'anno XXX0; se lo svincolo avviene, invece, nel nuovo anno (i.e. gennaio XXX1), la detrazione sarà possibile da tale momento e al più tardi con la relativa dichiarazione annuale (i.e. aprile XXX2) ferma restando, in ogni caso, l'applicazione delle misure esistenti nel momento di esigibilità dell'originaria operazione (data di accettazione della dichiarazione d'importazione).

8 Cfr. Risposta AdE n. 435/2023.

INTEGRATIVA A FAVORE. Spirati i termini ordinari **sopra ricordati**, la detrazione dell'Iva assolta in dogana risulta praticabile solo attraverso **dichiarazione integrativa a favore** (art. 8, co.6-bis, DPR 322/98), **laddove si condivida** l'applicazione delle precisazioni (in altri contesti smentite)[9], fornite nella **circolare AdE 1/E/2018 § 4**[10], quale rimedio all'errore commesso nella dichiarazione originaria (riportante "un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile") per non aver esercitato tempestivamente il diritto alla detrazione, pur in presenza del duplice presupposto (sostanziale e, come osservato, a partire dalla data di svincolo, anche quello formale del possesso).

Fermo restando l'adempimento dell'annotazione si ritiene di poter ricondurre fra gli errori emendabili[11] anche l'errore interpretativo in cui l'importatore abbia considerato di poter detrarre l'Iva solo dal momento – se concretizzato oltre il 31 dicembre dell'anno di svincolo – di effettiva generazione, dal PUDM, del *"prospetto di riepilogo ai fini contabili"* (si confronti, tuttavia, nei limiti ivi indicati, anche la prospettazione auspicata, per evitare di dover ricorrere all'integrativa, nella successiva massima n. 3).

9 Nella Risposta 435/2023 l'AdE ha negato la possibilità di detrarre, nel 2023, l'Iva relativa a fatture elettroniche 2021 e 2022 non recapitate (per problemi tecnici) dal SdI e rimaste per cosciente inerzia, esplicitata dall'istante medesimo, in "conto visualizzazione" nell'apposita area "fatture messe a disposizione" del portale F&C del cessionario. Superando, in parte, quanto formalmente indicato nel § 4.6 delle regole tecniche di cui al Provvedimento AdE 89757 del 20/4/2018 (confermate nel riformulato Provv. 433608/2022 e nella FAQ n. 129/2019) ovvero che *"nel caso di messa disposizione in area riservata della fattura elettronica … ai fini fiscali la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla data di presa visione della stessa sul sito web dell'Agenzia delle entrate"*, stante il comportamento coscientemente omissivo dell'istante, l'AdE ha infatti precisato di ritenere che *"il dies a quo per l'esercizio del diritto alla detrazione non possa essere arbitrariamente protratto fino al momento in cui il medesimo deciderà di prendere visione delle fatture conservate nell'area riservata"*. In tale interpello l'AdE ha quindi ulteriormente precisato che resta altresì esclusa la possibilità di integrare le dichiarazioni del 2021 e 2022 *"trattandosi di* ***facoltà contemplata dalla circolare n. 1/E del 2018 nella sola ipotesi di tempestiva ricezione delle fatture***". In senso restrittivo anche le posizioni espresse dall'AdE in merito alla diversa disciplina del recupero Iva (in detrazione ex art. 19, anche se, in base alla direttiva 2006/112/CE, dovrebbe più correttamente trattarsi di una rettifica) su operazioni attive venute meno in tutto o in parte, attraverso l'istituto delle note di credito di cui all'articolo 26; nella circ. 20/E/2021, § 6, l'AdE ha infatti precisato di ritenere che la mancata emissione di una nota di accredito nei termini richiamati dall'articolo 19 non ravvisa un errore/omissione poiché l'emissione della suddetta è una facoltà (in senso conforme anche varie risposte d'interpello) che, per inciso, determina effetti, nel B2B, anche sulla posizione della controparte.

10 In senso favorevole alla dichiarazione integrativa a favore anche la Risposta AdE 479/2023 che ha affrontato il caso in cui il dante causa Alfa, in un'operazione di scissione con trasferimento di un ramo d'azienda a Beta, ha tempestivamente **ricevuto, portato in detrazione e annotato**, a dicembre 2021, tre fatture elettroniche la cui Iva è stata successivamente, ma erroneamente, riversata ad aprile 2022 con ravvedimento operoso ritenendo detti acquisti impropriamente di pertinenza dell'avente causa Beta; l'AdE ha confermato la possibilità di ricorrere, entro i termini dell'articolo 57 del decreto Iva, all'istituto della dichiarazione integrativa per detrarre l'imposta che, per coerenza di errore, Alfa non aveva conseguentemente inserito nella propria (originaria) dichiarazione Iva relativa al 2021 pur avendo (va evidenziato) ricevuto e registrato le citate fatture di acquisto. Nell'interpello in analisi l'AdE afferma che *"resta, dunque, possibile "integrare", non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto IVA, l'originaria dichiarazione presenta, senza versare alcuna sanzione in presenza di fatture di acquisto regolari e* ***ritualmente registrate***". Non è del tutto chiaro, quindi, se nel richiamare la "rituale" annotazione l'AdE abbia inteso ricondurre – in senso restrittivo - i termini per l'annotazione ex articolo 25 a quelli di presentazione della dichiarazione originaria. Giova in contrapposizione osservare che detto termine, a stretto rigore letterale, non sussisterebbe mai se la detrazione non viene esercitata e che una lettura logico sistematica (coordinata cioè con le sopraggiunte previsioni del comma 6-bis dell'articolo 8 del DPR 322/98) dovrebbe portare a concludere che sono "rituali" le annotazioni effettuate, ex articolo 25, entro la data di presentazione dell'integrativa (*rectius* sostitutiva) attraverso la quale viene esercitata la detrazione.

11 Si osservi che nella citata risposta AdE 435/2023 non è stato in nessun modo messa in discussione l'emendabilità nel caso di fattura tempestivamente ricevuta che, per svista dell'operatore o altro errore tecnico, è rimasta nel "cruscotto"; anzi, è stato proprio precisato che è alle fatture tempestivamente ricevute che fanno riferimento le aperture della circolare 1/E (vedere nota n.9). È a detta ipotesi (e non a quella delle fatture coscientemente rimaste in "conto visualizzazione") che si ritiene sia assimilabile il caso delle importazioni reingegnerizzate nel nuovo processo smaterializzato che, com'è noto, non prevede alcun processo di recapito né impone alcuno obbligo di visualizzazione.

MASSIMA N. 3

> *Ferma restando l'impraticabile inerzia, con arbitrario rinvio dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'importazione, nell'attesa di posizioni ufficiali dell'Agenzia delle entrate e di conoscere le novità che saranno introdotte nel decreto Iva con la riforma fiscale, si ritiene tollerabile, ancorché non raccomandabile, individuare il dies a quo nell'anno immediatamente successivo a quello del suddetto svincolo, in particolare per le importazioni svincolate nella parte finale dell'anno, se la consultazione e il recupero delle informazioni necessarie si è concretizzato solo nel nuovo anno; per problematiche sostanzialmente analoghe, posizioni distensive furono riconosciute con la circolare AdE 1/E/2018 a seguito dei chiarimenti sopraggiunti oltre la liquidazione Iva del 16 gennaio 2018.*

CONTESTO E INTERPRETAZIONE

Fermo restando che il comportamento raccomandabile ai fini dell'individuazione del *dies a quo*, per la detrazione nelle importazioni smaterializzate, rimane quello rappresentato con l'interpretazione n. 2,

- considerato che la norma nazionale vigente (art. 19 e 25 DPR 633/72) risulta non disciplinare in modo sufficientemente puntuale le oramai sopravvenute e spiccate differenze fra fatture d'acquisto[12] e dichiarazioni d'importazione nel nuovo procedimento smaterializzato[13],
- considerata la complessità della materia e l'esigenza degli operatori di conoscere anche e soprattutto il pensiero interpretativo dell'AdE,
- considerato che non tutti gli importatori sono abilitati al PUDM (tanto più quelli che effettuato importazioni solo in via occasionale),
- **ferma restando l'impraticabile inerzia e l'arbitrario rinvio** (ultra tardivo) dell'esercizio del diritto alla detrazione[14],

si ritiene tuttavia ragionevole, quantomeno in una prima fase:

a) considerare giustificabili talune diverse interpretazioni (sostenute anche da parte della dottrina) che fondano l'individuazione del *dies a quo* nella "data di generazione", attraverso l'accesso al PUDM, del *"prospetto di riepilogo ai fini contabili"*; a giustificazione di tale diversa interpretazione può essere utile osservare che l'AdE non ha ancora fornito proprie interpretazioni ufficiali in merito all'individuazione del citato *dies a quo* per le dichiarazione d'importazione nel contesto della nuova procedura smaterializzata e a tal riguardo una lettura non contestualizzata del principio n. 13/2021 (che è precedente alle novità de quo) può comprensibilmente radicare l'opinione che il requisito del possesso debba concretizzarsi attraverso la

12 Interessate da un processo di "recapito" oltre che, in caso di mancata emissione, di autofattura denuncia (da settembre 2024 "comunicazione" denuncia secondo le innovazioni apportate dal D. Lgs. 87/2024 all'articolo 6, comma 8, del D.Lgs 471/97).

13 In cui, come già osservato, l'eventuale "prospetto di riepilogo ai fini contabili" (generabile, in qualsiasi momento e anche in modo reiterato dalla data di svincolo) rappresenta la mera riproduzione, su diverso supporto, dell'informazione primaria e originaria già presente nel sistema informativo doganale.

14 Si confrontino, in nota 9, le posizioni assunte dall'AdE per il caso della fattura elettronica presente nell'area "fatture messe a disposizione" (per via di problemi tecnici che hanno causato la mancata consegna).

generazione del suddetto prospetto (conclusione che si pone, però, in palese e paradossale contrasto con il processo di smaterializzazione voluto dal nuovo C.D.U.);

b) **auspicare il riconoscimento**, anche in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, della **detrazione** esercitata nell'**anno immediatamente successivo** a quello di svincolo assorbendo così diffuse criticità, in particolare per le importazioni svincolate a fine anno, se la consultazione e il recupero delle informazioni necessarie si è concretizzato solo nel nuovo anno; si auspica, in sostanza, una **tolleranza applicativa** in analogia a quanto fu riconosciuto, per le fatture, nella circolare 1/E del 17/1/2018 § 1.4, per l'intricata questione legata alle novità introdotte dall'art. 2 del D.L. 50/2017[15], con riferimento alla liquidazione periodica del 16/1/2018.

A tal riguardo può anche essere utile ricordare e sottolineare che:

(i) il sistema reingegnerizzato è entrato in vigore, nel corso del 2022, con non pochi problemi tecnici e difficoltà riscontrare dagli operatori (doganali e non);

(ii) la stessa AdE, ai fini delle precompilate Iva sperimentali (registri, Li.Pe. e DAI), al momento, ancora non utilizza le informazioni presenti negli archivi doganali a testimonianza del fatto che – anche dal punto di vista dell'implementazione delle procedure tecnico/operative – ci si trova ancora in una fase sostanzialmente transitoria[16];

(ii) **è tutt'ora in corso** l'attuazione della **riforma fiscale** di cui alla legge delega n. 111/2023 che si prefigge (articolo art. 7, co.1, lettera d) n. 3) di rivedere anche la disciplina della detrazione per *"prevedere che, in relazioni ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta";* sarà pertanto opportuno capire **se**, ed eventualmente come, il decreto legislativo coglierà l'occasione per disciplinare le citate differenza fra fatture d'acquisto (interessata da un processo di "recapito") e la dichiarazione d'importazione nel nuovo procedimento smaterializzato.

15 Com'è noto, prima delle novità introdotte dal D.L. 50/2017, la detrazione poteva essere esercitata al più tardi con la dichiarazione del secondo anno successivo (termine che – se non fosse stato ridotto – sarebbe stato sufficientemente ampio per escludere criticità anche nel caso di importazioni smaterializzate a cavallo d'anno).

16 A tal riguardo sarebbe peraltro molto utile per gli operatori se, in futuro, le dichiarazioni d'importazione (come già avviene per le fatture elettroniche) fossero reperibili anche attraverso il portale "Fatture e Corrispettivi" e, conseguentemente, importabili mediante le soluzioni gestionali adottate. E' appena il caso di osservare, infatti, che solo una minima parte degli operatori (con esclusione quasi generalizzata di quelli di minori dimensioni che affidano la contabilità in outsourcing) sono abilitati anche alla consultazione del PUDM.

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

n. 04
Principio Interpretativo

01 agosto 2024

Fondazione ODCEC di Milano | Via Pattari, 6 – 20122 Milano (MI) | 02 84980480 | **fondazione@fcm.mi.it**