

IVA

Prospetti importazioni reingegnerizzate e dies a quo per la detrazione dell'Iva - seconda parte

di Francesco Zuech, Roberto Curcu



Continuando l'analisi avviata con il [precedente contributo](#), giova ricordare, che, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione l'[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#) impone, com'è noto, di annotare nel registro acquisti *"le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati ... anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione ..."*; diritto esercitabile, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si è perfezionata la già indicata doppia condizione.

Come precisato nella citata determina n. 234367 (articolo 1) ai fini dell'assolvimento di detto obbligo *"l'importatore utilizza i dati che sono riportati nel riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale predisposta, secondo il modello allegato alla ... determinazione, dal Sistema informativo di ADM, sulla base delle dichiarazioni doganali presentate utilizzando i tracciati H"*.

È evidente, quindi, che i citati prospetti hanno la **finalità di agevolare gli operatori nell'individuazione dei dati ufficiali** da utilizzare ai fini della detrazione; dati di cui l'Agenzia delle dogane dispone e mette a disposizione anche in un *layout* "prospetto", **a partire dal citato svincolo**.

Qualificazione e finalità dei nuovi prospetti

Prima di concludere su come sia individuabile il possesso di tali documenti e stabilire, quindi, il *dies a quo* per la detrazione, evidenziamo due cose che emergono dai provvedimenti AdD indicati in premessa.

La prima è che **il citato prospetto è da considerare - nella sostanza - un documento analogico**, posto che l'Agenzia ha fornito un *layout* grafico e non un tracciato record.

La questione pare non di poco conto, in quanto il fatto che i dati relativi per la loro stampa vengono forniti dalla dogana in formato immagine (un pdf), potrebbe generare l'impropria conclusione di essere in presenza di un **documento informatico primario e non, invece, della sua copia/duplicazione su diverso supporto** (volendo esemplificare con un parallelismo: anche se CAF ed Agenzia delle Entrate hanno comunicato con strumenti esclusivamente informatici, la copia di un modello 730 stampato da un CAF per il contribuente è un documento analogico).

Un appoggio interpretativo nel senso prospettato ci pare invocabile a mente dell'**articolo 23-ter, comma 1, D.Lgs. 82/2005** (CAD) secondo cui: *"Gli atti formati dalle pubbliche amministrazioni con strumenti informatici, nonché i dati e i documenti informatici detenuti dalle stesse, costituiscono informazione primaria ed originale da cui è possibile effettuare, su diversi o identici tipi di supporto, duplicazioni e copie per gli usi consentiti dalla legge".*

Passando alla seconda cosa (cfr. articolo 2 della determina), detto prospetto "è messo a disposizione dell'**importatore** e del **dichiarante/rappresentante nell'area riservata** del Portale Unico delle dogane e dei monopoli (PUDM) per ciascuna dichiarazione doganale presentata al sistema informativo di ADM utilizzando i tracciati H, una volta conclusa la fase di svincolo delle merci nel sistema informativo dell'Agenzia. Anche detta data di svincolo (che spessissimo collima con quella di accettazione) è riportata nei prospetti individuati dalla circolare.

Recupero dei dati per la detrazione

È evidente che **il dichiarante/rappresentante doganale** abilitato al sistema **entra subito in possesso dei citati prospetti** mentre l'importatore, unico soggetto titolato alla detrazione, laddove non sia anch'esso abilitato al PUDM, potrebbe entrarne nel materialmente possesso solo in data successiva, essendo a tal riguardo fuori dubbio che **l'importatore possa anche farsi rilasciare una copia analogica** (file PDF o stampa su carta) **dal dichiarante/rappresentante**.

In tal caso parrebbe conseguirne, in prima analisi, lo slittamento del *dies a quo* per la detrazione. L'opinione di chi scrive è tuttavia un può più sofisticata per una serie di motivi:

- quando un rappresentante entra in possesso di un documento, ne entra in possesso anche il rappresentato;
- i dati in questione (e i prospetti) sono (potenzialmente) nell'immediata disponibilità - fin dallo svincolo abbiamo detto - anche degli stessi **importatori**; tale tesi è indubbiamente sostenibile quanto l'importatore è anche abilitato al PUDM e ha attivato l'autorizzazione "*dlr_fe_dog_lettore*" ([guida AdD per l'abilitazione](#)).

In tale prospettazione non si pone - a giudizio di chi scrive - il problema di dover individuare una data da un documento ricevuto da chicchessia o da un download generato il giorno x piuttosto che y, giacché l'importazione risulta da dati in archivi informatici pubblici di cui

l'importatore, direttamente o tramite proprio dichiarante/rappresentante, ha sempre l'accesso e il possesso delle informazioni primarie.

Se si torna, infatti, sull'articolo 23-ter del CAD, viene spontaneo concludere che il documento - ovvero i dati - da utilizzare sono quelli smaterializzati che risultano dall'accettazione/svincolo presente negli archivi doganali e **tutto il resto** – che rappresenta solo una copia/duplicazione dell'informazione primaria - **va comunque bene finché corrispondente nella sostanza ai dati della fonte** (l'unica fonte che ovviamente conta in caso di divergenze).

Seguendo questi ragionamenti ci pare possa **essere quindi ricercata anche una lettura distensiva** della [risposta AdE 417/2022](#) laddove si osservi che se è vero che l'AdE, da una parte, non ha avallato il “prospetto di cortesia” emesso in forma libera dallo spedizioniere, dall'altro non ha nemmeno negato che si possa fare uso di dette informazioni per esercitare il diritto a detrarre l'Iva assolta in dogana laddove - anche per data di accettazione/svincolo – i dati ivi indicati collimino con quelli pubblici primari.

Il *dies a quo* (dallo svincolo) e il *dies a quem*

Tutto ciò considerato l'opinione di chi scrive è che **il diritto alla detrazione nasce nel mese in cui è stata accettata la dichiarazione doganale ed è esercitabile dalla data di svincolo (che solitamente coincide con il giorno dell'accettazione)**.

L'ultima spiaggia per la detrazione, a normativa vigente e in attesa di eventuali sviluppi della riforma fiscale, va quindi individuata con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui risulta avvenuto il citato svincolo (es.: accettazione e svincolo dicembre 2023, termine ultimo con il modello Iva 2024 relativo al 2023).

Al netto dei dubbi leciti **non ci pare possa essere invece un rituale punto di riferimento la data “generato il ...”** riportata in testa ai citati prospetti nel momento in cui l'importatore scarica la sua copia del prospetto; analoghe perplessità per la data in cui giunge la copia eventualmente chiesta al dichiarante/rappresentante.

Queste le motivazioni a supporto di detta titubanza:

- la citata data di “generazione” cambia ad ogni download, ancorché reiterato per lo stesso documento, e **non può assumere quindi rilevanza per individuare il possesso**; pare quindi altresì logico supporre che l'Agenzia delle entrate, ai fini delle future implementazioni per le precompilate Iva, non potrà mai fare riferimento a detta data, ma ripiegherà (inevitabilmente) in quella di accettazione/svincolo;
- riteniamo, altresì, fuorvianti ricercate analogie con la disciplina della **fattura elettronica** (indubbiamente un **documento elettronico**) che si considera consegnata - ex provvedimento tecnico – con la consegna del file XML da parte dl SdI (si considera

invece non consegnata, fino ad avvenuta visualizzazione nell'apposita sezione in F&C, nel caso di reiterata impossibilità tecnica di recapito da parte del SdI);

- più in generale, se la fattura (articolo 21, comma 1) si considera **emessa solo con la consegna, spedizione o messa a disposizione della controparte** (non rileva cioè fin che rimane nel pc), altrettanto non vale per l'**importazione** – per definizione documentalmente smaterializzata – che risulta effettuata al momento dell'**accettazione dell'autorità doganale**;
- con tale interpretazione verrebbero **allineate le importazioni dalle quali nasce il diritto alla detrazione**, con quelle che “consumano” plafond, posto che quest’ultimo si considera utilizzato alla data di svincolo della dichiarazione di importazione, e nel quadro VC della dichiarazione va inserito l’utilizzo facendo riferimento a tale ultima data.

Importazioni 2022 rimaste nel cassetto

Fermo restando che quanto retro esposto rimane l’opinione di chi scrive, si ritiene infine utile formulare qualche ulteriore interpretazione (distensiva) con riguardo ad eventuali **importazioni reingegnerizzate del 2022 non detratte in detto anno**.

Ad oggi l’Agenzia delle Entrate non ha ancora attivato – ai fini delle citate precompilate Iva – l’importazione dei dati dal sistema doganale e pertanto **non è ancora nota quella che sarà l’impostazione che, molto probabilmente, influenzerà anche le future interpretazioni ufficiali**.

È ragionevole ritenere quindi che, fino a nuovi sviluppi, il contribuente possa in qualche modo anche interpretare il principio di diritto indicato in premessa **individuando il possesso nella data di generazione del download**.

Non pare però possibile esagerare per l’eternità.

Se è ragionevole, infatti, considerare che le importazioni reingegnerizzate del 2022 (peraltro interessate – ricordiamolo - da numerosi disguidi nella prima fase applicativa) possano fruire (*download* generati nel 2023) della detrazione anche nel 2023, **decisamente proibitiva ci sembra tuttavia la possibilità di poter invocare la detrazione** (se non attraverso una dichiarazione Iva integrativa a favore) a seguito di una generazione (o rigenerazione) “ultra tardiva” del prospetto (2024 e oltre).

Entro i limiti sopra tratteggiati qualche rassicurazione ci pare possa essere ricercata nei principi dello Statuto del contribuente in considerazione del fatto che (quando sarà) i chiarimenti risolutori saranno intervenuti oltre il **tempo massimo utile per la detrazione nel 2022**; in tal senso quindi **non dovranno essere sanzionabili i comportamenti difformi** a quelli che saranno i chiarimenti su una materia complessa che necessita sicuramente di conoscere il pensiero ufficiale dell’Agenzia; è stato così, si ricorderà, anche con l’intricata questione

interpretativa legata alle novità introdotte dall'[**articolo 2 D.L. 50/2017**](#) (cfr. [**circolare 2/E/2018**](#) § 1.4) a cui, del resto, anche quanto abbiamo analizzato fa riferimento.