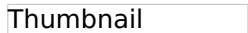


Giurisprudenza

Non basta la memoria informatica per la detrazione Iva al passato

4 Novembre 2011

Necessaria la “versione” cartacea dei registri quando le operazioni si riferiscono a esercizi precedenti a quello in corso. Solo per il corrente, ok al supporto elettronico

 L'ufficio può negare il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti se il contribuente, nonostante sia in possesso delle fatture, non ha provveduto, nei termini, alla stampa dei registri, conservandoli soltanto su supporto informatico.

Lo ha stabilito la Cassazione, con la sentenza 22245 del 26 ottobre.

I fatti

Durante una verifica svolta nel 1999 dalla Guardia di finanza a carico di una Sas emerge che, per l'anno oggetto di controllo (1994), la contribuente non ha tenuto i registri Iva su supporto cartaceo, ma li ha memorizzati soltanto sul computer aziendale in violazione dell'articolo 7, comma 4-ter, del decreto legge 357/1994, nella formulazione applicabile *ratione temporis*.

Il successivo avviso di rettifica, con il quale l'ufficio ha rilevato non spettante la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, è stato ritenuto illegittimo in entrambi i gradi di merito. I giudici, infatti, si sono pronunciati a favore della società, ritenendo che quest'ultima era comunque in possesso delle fatture attive e passive e aveva solo ommesso di stampare i relativi registri, rimasti memorizzati su supporto informatico. Tale circostanza avrebbe comunque consentito ai verificatori di conciliare le fatture con le registrazioni informatiche e alla società, di conseguenza, in assenza di un fine elusivo o evasivo, di detrarre l'Iva.

L'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione denunciando, tra l'altro, violazione e falsa applicazione degli articoli 19, 25 e 39 del Dpr 633/1972, e, inoltre, contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, censurando la pronuncia di secondo grado per aver affermato che la società aveva ommesso la tenuta dei registri obbligatori Iva e tale inadempimento non si poneva in contrasto con la lettera dell'articolo 7.

La Corte, con la sentenza 22245, ha riconosciuto erronea in diritto *“l'affermazione del giudice di appello, secondo cui, ‘ancorché priva di alcuni registri IVA’, in quanto in possesso delle fatture relative al 1994, risultate, nel corso della verifica del 1999, ‘debitamente memorizzate ...’ la contribuente aveva diritto alla detrazione ..., ‘non essendo emerso un fine evasivo o elusivo’...”*.

Osservazioni

Per la Cassazione, è da ritenersi legittimo l'accertamento con il quale il fisco ha considerato indebita la detrazione Iva sugli acquisti effettuati in un anno solare diverso da quello in corso, non ancora stampati sui registri al momento dell'accesso dei verificatori. E questo benché i dati fossero comunque disponibili su supporto magnetico e stampabili a richiesta.

La Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia, individuando chiaramente la disciplina applicabile *ratione temporis* e chiarendone la *ratio* con riferimento al sistema della detrazione di imposta e al generale obbligo di tenuta regolare della contabilità.

La disposizione dell'articolo 7, comma 4-ter, del DL 357/1994, prevedeva, infatti, che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici era considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente, allorquando, anche in sede di controlli e ispezioni, gli stessi risultavano aggiornati sugli appositi supporti magnetici e venivano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Le semplificazioni previste dall'articolo 7, cioè, riguardavano esclusivamente i dati relativi all'esercizio in corso, per cui, in pratica, dall'1 gennaio 1995 la società era obbligata a stampare (e non solo memorizzare) i dati dell'anno precedente.

E' evidente che nel 1999, data della verifica, erano spirati i termini di parificazione dei registri informatici a quelli cartacei, anche qualora i documenti relativi all'anno di imposta 1994 fossero stati stampati contestualmente alla richiesta dei verificatori, proprio perché la norma si riferiva *“all'esercizio corrente”* (che, appunto, era il 1999).

Di conseguenza, la memorizzazione informatica non poteva più assumere alcun rilievo agli effetti di legge, quindi i registri

Iva risultavano mancanti e la detrazione non spettante.

E, se dal semplice dato letterale della norma la detrazione risultava non consentita, a parere della Corte non si sarebbe giunti a conclusioni diverse ex articolo 19 del Dpr 633/1972. Al riguardo, la Cassazione ha ricordato che *Il diritto alla detrazione di imposta pagata per l'acquisto di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa ... postula che il contribuente sia in possesso delle relative fatture, le annoti nell'apposito registro (articolo 25) e conservi le une e l'altro...* (Cassazione, 22245/2011).

Il contribuente, cioè, deve porre in essere tutti gli adempimenti stabiliti dalla normativa di riferimento per la regolare tenuta e conservazione della contabilità, essendo gravato dell'onere di fornire la documentazione legittimante la detrazione (Cassazione, 28333/2005).

Documentazione che va conservata, di regola, in forma cartacea e, comunque, può essere tenuta anche in forma elettronica. Per quanto concerne la tenuta dei registri Iva, infatti, i giudici di piazza Cavour hanno osservato che l'articolo 7 del DI 357/1994, nella versione anteriore alla riforma del 2000 (legge 342/2000), equipara, a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici a quella cartacea, ma con la limitazione temporale ai dati dell'esercizio corrente (in cui avviene l'accesso o la verifica) e a condizione che i registri siano aggiornati e stampati contestualmente alla richiesta dei verificatori.

Nella fattispecie sottoposta al vaglio della Suprema corte, tuttavia, il venir meno della prima delle due condizioni (riferibilità dei dati non trascritti su supporto cartaceo all'esercizio corrente) ha consentito di escludere con certezza che la tenuta dei registri potesse essere considerata regolare.

La Cassazione, infatti, sulla base del comma 4-ter dell'articolo 7 del DI 357/1994 e in difetto della condizione temporale, non ha riconosciuto la parificazione degli effetti della registrazione meccanografica non trascritta a quelli della registrazione cartacea e, inoltre, ha affermato che non è *"... neppure necessaria alcuna espressa previsione normativa per escludere il diritto alla detrazione in relazione a dati emergenti da registri la cui tenuta ... non può essere considerata regolare"* (Cassazione, 22245/2011), in quanto, a prescindere dalla scelta effettuata dal contribuente sulle modalità di archiviazione, ai fini della detrazione, *"la scelta della registrazione meccanografica prevede sempre e comunque la trascrizione su supporto cartaceo..."* (Cassazione, 22425/2011).

E tale conclusione resta valida, anche se si considerano i diversi interventi del legislatore.

L'articolo 3, comma 4, della legge 342/2000, ha modificato l'articolo 7, comma 4-ter, estendendo la possibilità di tenuta di qualsiasi registro con sistemi meccanografici (dall'esercizio corrente) all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali. Da ultimo, il nuovo comma 4-ter, modificato dall'articolo 1, comma 161, della legge 244/2007, prevede che, dal 1° gennaio 2008, la tenuta di registri contabili a mezzo di sistemi informatici e meccanografici è regolare a ogni effetto di legge, purché i dati siano aggiornati su supporto magnetico e ne venga effettuata la stampa contestualmente alla richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria e, comunque, non oltre tre mesi dalla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta al quale si riferiscono le registrazioni contabili.

Si osserva, infine, che la disciplina fiscale di conservazione della contabilità è diversa dalla conservazione digitale delle scritture, prevista dal nuovo articolo 2215-bis del codice civile, volto a regolare soltanto la fase della corretta "formazione" dei registri contabili e che si pone in rapporto di genere a specie in relazione alle disposizioni tributarie.

La "stampa" obbligatoria prevista dall'articolo 7 del DI 357/1994, infatti, fa riferimento alla chiusura del processo di conservazione di documenti che sono soggetti ad aggiornamento continuo fino alla loro stabilizzazione cartacea definitiva (cfr circolare 36/2006).

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/non-basta-memoria-informatica-detrazione-iva-al-passato>