

Sentenza del 22/03/2024 n. 7817 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. impugnava l'avviso con il quale, a seguito di verifica di cui al pvc del 2.11.2006, veniva accertata, tra l'altro, l'indebita detrazione Iva per l'anno di imposta 2005 in quanto i dati contabili relativi alle operazioni Iva, memorizzati su supporto telematico, non erano stati tenuti in registri cartacei ma erano stati immediatamente stampati alla presenza dei verificatori.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Rieti accoglieva il ricorso e la Commissione Tributaria del Lazio rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate.

3. Sul ricorso proposto dall'Ufficio la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 22188 del 2015 , annullava la sentenza con rinvio. Secondo l'ordinanza, l' art. 7 , comma 4 ter, del d.l. n. 357 del 1994 (convertito nella legge n. 489 del 1994) non prevede l'istituzione di un registro informatico alternativo a quello cartaceo, ma si limita a consentire un differimento temporale nella registrazione cartacea, restando affatto irrilevante l'assenza di pregiudizio all'Erario e l'intrinseca veridicità dei dati, sicché l'omessa trascrizione dei dati relativi alle fatture di acquisto di beni e servizi, annotati solo su supporti informatici, determina la perdita del diritto alla detrazione, previsto dall' art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 , pur non privando il contribuente del diritto al rimborso della somma versata in eccedenza.

4. Il Giudice del rinvio, con la sentenza indicata in epigrafe, accoglieva l'appello.

5. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, che ha proposto tre motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia si è costituita, al fine di partecipare all'udienza pubblica,

senza depositare controricorso.

6. Con ordinanza n. 2295/2020 la causa è stata rimessa all'udienza pubblica.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, ex art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art.7 , comma 4-quater, d.l. n.357 del 1994 convertito in l. n.489 del 1994 , aggiunto da N'art.19-oct/es, comma 5, d.l. n.148 del 2017 , convertito in L. n.172 del 2017 , nonché degli artt.23 e 25 , d.P.R. 2 n.633 del 1972 .

1.1. Il ricorrente si duole, in primo luogo, del fatto che la CTR non avrebbe correttamente statuito in conformità all'ordinanza n. 22188/2015, avendo il giudice di appello giudicato sulla detraibilità dei costi e non sul regime della detrazione IVA in sede dichiarativa.

1.2. Sotto un diverso profilo, il contribuente osserva che la normativa menzionata ha introdotto l'art. 7 comma 4 quater, secondo cui "in deroga a quanto previsto dal comma 4 ter" la tenuta della contabilità con sistemi elettronici e in ogni caso regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengano stampati a seguito di richiesta degli organi procedenti ed in loro presenza; conseguentemente, la tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici non è più sanzionata e ciò vale, atteso il principio del favor rei di cui all' art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 , anche per i fatti antecedenti, comportando, oltre il venir meno delle sanzioni, l'illegittimità della sentenza impugnata e dell'avviso di accertamento.

2. Il motivo deve essere rigettato.

3. La CTR discorre di "detraibilità dei costi di cui trattasi" ma pare evidente si tratti di una espressione impropria che comunque non esclude il suo riferimento alla detrazione IVA che costituisce oggetto della controversia: la stessa CTR, invero, ribadisce il principio affermato dalla Suprema Corte nella sua ordinanza di rinvio, secondo cui "l'omessa trascrizione dei dati relativi alle fatture di acquisto di beni e servizi, annotate solo su supporti informatici, determina la perdita del diritto alla detrazione riconosciuto dall' art. 19 del Dpr 633/72 , sebbene non privi il contribuente del diritto al rimborso della somma versata in eccedenza (vedi anche Cass. 22855/10 ; Cass. 20442/11)".

4. Inoltre, il motivo è inammissibile laddove si reclama l'applicazione del sopravvenuto art. 7 comma 4 -quater.

4.1. A norma dell' art. 384 , comma 1, c.p.c., l'enunciazione del principio di diritto vincola il giudice di rinvio che ad esso deve uniformarsi, anche qualora, nel corso del processo, siano intervenuti mutamenti della giurisprudenza di legittimità, sicché anche la Corte di cassazione, nuovamente investita del ricorso avverso la sentenza pronunciata dal giudice di merito, deve giudicare sulla base del principio di diritto precedentemente enunciato, e applicato dal giudice di rinvio, senza possibilità di modificarlo, neppure sulla base di un nuovo orientamento giurisprudenziale della stessa Corte (Cass. n. 27155 del 2017 ;

Cass. n. 6086 del 2014); né può incidere il mutamento normativo intervenuto, posto che il principio di retroattività della disposizione più favorevole, previsto dall' art.3 D.Lgs. n.472 del 1997 , è applicabile esclusivamente alle sanzioni mentre per i tributi vige la regola generale della irretroattività della norma tributaria stabilita dall' art.3 comma 1 l. n.212 del 2000 (Cass. n. 4411 del 2020).

4.2. La "regolarità" della contabilità tenuta elettronicamente, affermata dall'art. 7 comma 4 quater cit., ha inciso soltanto sui presupposti oggettivi da cui deriva l'indetraibilità dell'Iva riconosciuta dall'ordinanza n. 22187/2015; secondo questa pronuncia, "la scelta della registrazione meccanografica prevede sempre e comunque la trascrizione su supporto cartaceo, mentre la parificazione degli effetti dalla registrazione meccanografica non trascritta a quelli della registrazione cartacea è espressamente limitata nel tempo (ai dati riferiti all'esercizio di competenza in corso) e condizionata alla stampa immediata dei dati inseriti nell'archivio" e, poiché "il diritto alla detrazione di imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge al

momento in cui l'imposta diviene esigibile (d.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 , comma 1) purché vengano rispettate le modalità di esercizio previste dal legislatore con le quali tale pretesa può essere fatta valere dal contribuente", la dichiarazione annuale Iva, riportante gli importi in detrazione, "in quanto non conforme ai dati annotati sul registro D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 25, doveva essere considerata infedele, con conseguente disconoscimento dei crediti portati in detrazione e legittimo recupero della corrispondente imposta"; non avendo la norma sopravvenuta effetto retroattivo, per quell'anno di imposta resta applicabile *ratione temporis* la previgente disposizione di cui all'art.7 comma 4 ter, che parifica gli effetti della registrazione meccanografica non trascritta a quelli della registrazione cartacea limitatamente ai dati relativi all'esercizio per il quale non erano scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni annuali, e rimane fermo quel giudizio di infedeltà della dichiarazione da cui deriva l'indetraibilità dell'Iva.

5. Quanto alle sanzioni, poiché la deroga introdotta con l'art. 7 comma 4 quater è intervenuta sulla disciplina relativa ai registri ma non sugli effetti fiscali della loro irregolare tenuta, tra cui l'indetraibilità dell'Iva, non vi è stata alcuna *abolitio criminis* e sono ancora dovute le sanzioni eventualmente irrogate per l'indebita detrazione, tenuto presente che il principio del *favor rei*, secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo la legge posteriore non costituisce violazione punibile, "presuppone l'abrogazione della norma precetto" (Cass. n. 18421 del 2017) ovvero il venir meno dell'imposta anche per le annualità pregresse (Cass. n. 25754 del 2014 ; si veda, più recentemente anche Cass. sez. un. 13145 del 2022 : "In tema di successione di norme, l'impianto sanzionatorio in materia tributaria, seppure modellato, qualora incida sulle materie di competenza dell'Unione, dai principi unionali di adeguatezza, proporzionalità ed effettività, risponde a uno stampo penalistico che ha ormai ripudiato, ai fini dell'"*abolitio criminis*", il criterio della doppia punibilità in concreto secondo cui, per poter lasciare ferma la sanzione, si richiede che il fatto punito in base alla legge anteriore, lo sia anche in base a quella posteriore; ne consegue che, qualora, nonostante la modificazione normativa, l'imposta continui ad essere dovuta per il passato, restando fermo il presupposto impositivo, anche la sanzione resta applicabile, segnando tale modificazione solo il passaggio tra due contesti giuridici con le correlate situazioni di fatto, cosicché estendere al primo il trattamento riservato al secondo, sia pure ai soli fini sanzionatori, si traduce in un'inammissibile applicazione della nuova norma ad un contesto diverso da quello al quale essa si riferisce").

6. Con il secondo e terzo motivo, illustrati unitariamente, si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 7 comma 4 ter d.l. n. 57/1994 convertito in l. n. 489/1994 , così come modificato dall' art. 1 comma 161 della l. n. 244/2007 , e degli artt. 23 e 25 d.P.R. n. 633/1972 , nonché, in relazione dell' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., omesso esame del fatto decisivo perché, secondo questa modifica normativa, i registri contabili IVA acquisti e Iva vendita per l'anno 2005 potevano essere stampati e le operazioni registrate su supporto cartaceo entro il 30.01.2007.

6.1. Si invoca, in sostanza, l'applicazione retroattiva della norma (l. n. 244/2007), entrata in vigore soltanto l'1.1.2008, che ha modificato l'art. 7 comma 4 ter cit. prevedendo la regolare tenuta dei registri contabili se la trascrizione su supporto cartaceo avviene non oltre i tre mesi dalla scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione annuale; secondo questa

prospettazione, la scadenza al 31.10.2006 per la presentazione del modello Unico relativo all'esercizio 2005, sulla scorta della normativa sopravvenuta, doveva considerarsi prorogata al 31.1.2007 con la conseguenza che, al momento dell'accesso del 2.11.2006, il contribuente era ancora in termini per procedere alla trascrizione o alla stampa cartacea dei registri informatici, come avvenuto proprio in quella data davanti ai verificatori della Guardia di Finanza.

6.2. Oltre che per le ragioni anzidette circa l'irretroattività della norma tributaria, la doglianza è inammissibile sotto ulteriori profili, scontrandosi non solo con il principio di diritto affermato dall'ordinanza n. 22188/2015 della Corte ma anche con il carattere chiuso del giudizio di rinvio (Cass. n. 5137 del 2019).

7. Conclusivamente il ricor A.A. impugnava l'avviso con il quale, a seguito di verifica di cui al pvc del 2.11.2006, veniva accertata, tra l'altro, l'indebita detrazione Iva per l'anno di imposta 2005 in quanto i dati contabili relativi alle operazioni Iva, memorizzati su supporto telematico, non erano stati tenuti in registri cartacei ma erano stati immediatamente stampati alla presenza dei verificatori.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Rieti accoglieva il ricorso e la Commissione Tributaria del Lazio rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate.

3. Sul ricorso proposto dall'Ufficio la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 22188 del 2015 , annullava la sentenza con rinvio. Secondo l'ordinanza, l' art. 7 , comma 4 ter, del d.l. n. 357 del 1994 (convertito nella legge n. 489 del 1994) non prevede l'istituzione di un registro informatico alternativo a quello cartaceo, ma si limita a consentire un differimento temporale nella registrazione cartacea, restando affatto irrilevante l'assenza di pregiudizio all'Erario e l'intrinseca veridicità dei dati, sicché l'omessa trascrizione dei dati relativi alle fatture di acquisto di beni e servizi, annotati solo su supporti informatici, determina la perdita del diritto alla detrazione, previsto dall' art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 , pur non privando il contribuente del diritto al rimborso della somma versata in eccedenza.

4. Il Giudice del rinvio, con la sentenza indicata in epigrafe, accoglieva l'appello.

5. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, che ha proposto tre motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia si è costituita, al fine di partecipare all'udienza pubblica,

senza depositare controricorso.

6. Con ordinanza n. 2295/2020 la causa è stata rimessa all'udienza pubblica.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, ex art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art.7 , comma 4-quater, d.l. n.357 del 1994 convertito in l. n.489 del 1994 , aggiunto dall'art.19-oct/es, comma 5, d.l. n.148 del 2017 , convertito in L. n.172 del 2017 , nonché degli artt.23 e 25 , d.P.R. 2 n.633 del 1972 .

1.1. Il ricorrente si duole, in primo luogo, del fatto che la CTR non avrebbe correttamente statuito in conformità all'ordinanza n. 22188/2015, avendo il giudice di appello giudicato sulla detraibilità dei costi e non sul regime della detrazione IVA in sede dichiarativa.

1.2. Sotto un diverso profilo, il contribuente osserva che la normativa menzionata ha introdotto l'art. 7 comma 4 quater, secondo cui "in deroga a quanto previsto dal comma 4 ter" la tenuta della contabilità con sistemi elettronici e in ogni caso regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengano stampati a seguito di richiesta degli organi procedenti ed in loro presenza; conseguentemente, la tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici non è più sanzionata e ciò vale, atteso il principio del favor rei di cui all' art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 , anche per i fatti antecedenti, comportando, oltre il venir meno delle sanzioni, l'illegittimità della sentenza impugnata e dell'avviso di accertamento.

2. Il motivo deve essere rigettato.

3. La CTR discorre di "detraibilità dei costi di cui trattasi" ma pare evidente si tratti di una espressione impropria che comunque non esclude il suo riferimento alla detrazione IVA che costituisce oggetto della controversia: la stessa CTR, invero, ribadisce il principio affermato dalla Suprema Corte nella sua ordinanza di rinvio, secondo cui "l'omessa trascrizione dei dati relativi alle fatture di acquisto di beni e servizi, annotate solo su supporti informatici, determina la perdita del diritto alla detrazione riconosciuto dall' art. 19 del Dpr 633/72 , sebbene non privi il contribuente del diritto al rimborso della somma versata in eccedenza (vedi anche Cass. 22855/10 ; Cass. 20442/11)".

4. Inoltre, il motivo è inammissibile laddove si reclama l'applicazione del sopravvenuto art. 7 comma 4 -quater.

4.1. A norma dell' art. 384 , comma 1, c.p.c., l'enunciazione del principio di diritto vincola il giudice di rinvio che ad esso deve uniformarsi, anche qualora, nel corso del processo, siano intervenuti mutamenti della giurisprudenza di legittimità, sicché anche la Corte di cassazione, nuovamente investita del ricorso avverso la sentenza pronunciata dal giudice di merito, deve giudicare sulla base del principio di diritto precedentemente enunciato, e applicato dal giudice di rinvio, senza possibilità di modificarlo, neppure sulla base di un nuovo orientamento giurisprudenziale della stessa Corte (Cass. n. 27155 del 2017 ;

Cass. n. 6086 del 2014); né può incidere il mutamento normativo intervenuto, posto che il principio di retroattività della disposizione più favorevole, previsto dall' art.3 D.Lgs. n.472 del 1997 , è applicabile esclusivamente alle sanzioni mentre per i tributi vige la regola generale della irretroattività della norma tributaria stabilita dall' art.3 comma 1 l. n.212 del 2000 (Cass. n. 4411 del 2020).

4.2. La "regolarità" della contabilità tenuta elettronicamente, affermata dall'art. 7 comma 4 quater cit., ha inciso soltanto sui presupposti oggettivi da cui deriva l'indetraibilità dell'Iva riconosciuta dall'ordinanza n. 22187/2015; secondo questa pronuncia, "la scelta della registrazione meccanografica prevede sempre e comunque la trascrizione su supporto cartaceo,

mentre la parificazione degli effetti dalla registrazione meccanografica non trascritta a quelli della registrazione cartacea è espressamente limitata nel tempo (ai dati riferiti all'esercizio di competenza in corso) e condizionata alla stampa immediata dei dati inseriti nell'archivio" e, poiché "il diritto alla detrazione di imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge al momento in cui l'imposta diviene esigibile (d.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 , comma 1) purché vengano rispettate le modalità di esercizio previste dal legislatore con le quali tale pretesa può essere fatta valere dal contribuente", la dichiarazione annuale Iva, riportante gli importi in detrazione, "in quanto non conforme ai dati annotati sul registro D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 25, doveva essere considerata infedele, con conseguente disconoscimento dei crediti portati in detrazione e legittimo recupero della corrispondente imposta"; non avendo la norma sopravvenuta effetto retroattivo, per quell'anno di imposta resta applicabile *ratione temporis* la previgente disposizione di cui all'art.7 comma 4 ter, che parifica gli effetti della registrazione meccanografica non trascritta a quelli della registrazione cartacea limitatamente ai dati relativi all'esercizio per il quale non erano scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni annuali, e rimane fermo quel giudizio di infedeltà della dichiarazione da cui deriva l'indetraibilità dell'Iva.

5. Quanto alle sanzioni, poiché la deroga introdotta con l'art. 7 comma 4 quater è intervenuta sulla disciplina relativa ai registri ma non sugli effetti fiscali della loro irregolare tenuta, tra cui l'indetraibilità dell'Iva, non vi è stata alcuna *abolitio criminis* e sono ancora dovute le sanzioni eventualmente irrogate per l'indebita detrazione, tenuto presente che il principio del *favor rei*, secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo la legge posteriore non costituisce violazione punibile, "presuppone l'abrogazione della norma precetto" (Cass. n. 18421 del 2017) ovvero il *venir meno* dell'imposta anche per le annualità pregresse (Cass. n. 25754 del 2014 ; si veda, più recentemente anche Cass. sez. un. 13145 del 2022 : "In tema di successione di norme, l'impianto sanzionatorio in materia tributaria, seppure modellato, qualora incida sulle materie di competenza dell'Unione, dai principi unionali di adeguatezza, proporzionalità ed effettività, risponde a uno stampo penalistico che ha ormai ripudiato, ai fini dell'"*abolitio criminis*", il criterio della doppia punibilità in concreto secondo cui, per poter lasciare ferma la sanzione, si richiede che il fatto punito in base alla legge anteriore, lo sia anche in base a quella posteriore; ne consegue che, qualora, nonostante la modificazione normativa, l'imposta continui ad essere dovuta per il passato, restando fermo il presupposto impositivo, anche la sanzione resta applicabile, segnando tale modificazione solo il passaggio tra due contesti giuridici con le correlate situazioni di fatto, cosicché estendere al primo il trattamento riservato al secondo, sia pure ai soli fini sanzionatori, si traduce in un'inammissibile applicazione della nuova norma ad un contesto diverso da quello al quale essa si riferisce").

6. Con il secondo e terzo motivo, illustrati unitariamente, si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 7 comma 4 ter d.l. n. 57/1994 convertito in l. n. 489/1994 , così come modificato dall' art. 1 comma 161 della l. n. 244/2007 , e degli artt. 23 e 25 d.P.R. n. 633/1972 , nonché, in relazione dell' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., omesso esame del fatto decisivo perché, secondo questa modifica normativa, i registri contabili IVA acquisti e Iva vendita per l'anno 2005 potevano essere stampati e le operazioni registrate su supporto cartaceo entro il 30.01.2007.

6.1. Si invoca, in sostanza, l'applicazione retroattiva della norma (l. n. 244/2007), entrata in vigore soltanto l'1.1.2008, che ha modificato l'art. 7 comma 4 ter cit. prevedendo la regolare tenuta dei registri contabili se la trascrizione su supporto cartaceo avviene non oltre i tre mesi dalla scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione annuale; secondo questa prospettazione, la scadenza al 31.10.2006 per la presentazione del modello Unico relativo all'esercizio 2005, sulla scorta della normativa sopravvenuta, doveva considerarsi prorogata al 31.1.2007 con la conseguenza che, al momento dell'accesso del 2.11.2006, il contribuente era ancora in termini per procedere alla trascrizione o alla stampa cartacea dei registri informatici, come avvenuto proprio in quella data davanti ai verificatori della Guardia di Finanza.

6.2. Oltre che per le ragioni anzidette circa l'irretroattività della norma tributaria, la doglianza è inammissibile sotto ulteriori profili, scontrandosi non solo con il principio di diritto affermato dall'ordinanza n. 22188/2015 della Corte ma anche con il carattere chiuso del giudizio di rinvio (Cass. n. 5137 del 2019).

7. Conclusivamente il ricorso deve essere rigettato e quanto alle spese, da liquidarsi secondo soccombenza, l'onorario deve essere limitato alla discussione della causa fatta alla pubblica udienza dal patrono della parte vittoriosa (Cass. n. 22269 del 2010), che non ha resistito con controricorso.

P.Q.M. rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 1.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito; ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della l. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

so deve essere rigettato e quanto alle spese, da liquidarsi secondo soccombenza, l'onorario deve essere limitato alla discussione della causa fatta alla pubblica udienza dal patrono della parte vittoriosa (Cass. n. 22269 del 2010), che non ha resistito con controricorso.

P.Q.M. rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 1.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito; ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della l. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza