

L'originale della fattura: alla ricerca del cavaliere inesistente

Autore:

In: Diritto civile e commerciale

Le prime anticipazioni sulla stampa del contenuto della sentenza della Sezione Tributaria della Cassazione 25 febbraio 2009 n. 4502 facevano francamente pensare ad esagerazioni giornalistiche, tanto erano paradossali, ma leggendo finalmente la sentenza emerge che veramente la Cassazione ha ritenuto legittimo il recupero di imposta effettuato dall'ufficio finanziario che non ha considerato a tal fine copie di fatture trasmesse dall'emittente a mezzo fax ritenendo che "è ben vero che il documento che incorpora la fattura trasmessa a mezzo fax è sostanzialmente una copia dell'originale. Ma e' altrettanto vero che l'originale del fax offre maggiori garanzie perché non può esser frutto di un fotomontaggio, almeno da parte del ricevente. Peraltro, il legislatore, ove mai si fosse trattato di fax trasmesso per mezzo di un personal computer, ha imposto l'obbligo di conservare il supporto elettronico fino al momento della stampa, proprio per evitare il rischio di manipolazioni (a monte come a valle), insito in ogni riproduzione meccanografica non confrontabile con l'originale".

A tale, come vedremo assurda, conclusione la Corte è arrivata facendo applicazione dell'art. 22 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 che prevede che "devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse".

Ma la Corte avrebbe dovuto prima riflettere sulla circostanza se l'"originale" di una fattura non sia in realtà

un vuoto simulacro e per tale mancata riflessione è venuto spontaneo il riferimento al Cavaliere inesistente di ***** contenuto nel titolo del presente scritto.

A tal fine occorre prendere le mosse dall'art. 21 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 che sancisce che "per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo ... La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica".

Il secondo comma dello stesso articolo contiene l'indicazione degli elementi essenziali della fattura: "La fattura è datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e contiene le seguenti indicazioni: a) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione,

del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome; b) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; c) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2; d) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono; e) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro; f) numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma; g) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; h) annotazione che la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo”.

Solo per le fatture elettroniche, in recepimento della direttiva europea 2001/115/CE, è previsto che “la trasmissione per via elettronica della fattura, non contenente macroistruzioni né codice eseguibile, è consentita previo accordo con il destinatario. L'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica sono rispettivamente garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi *** di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità e integrità”.

Va infine menzionato per completezza il d.m. 23 gennaio 2004 sulle modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

Ma, in attesa dell'obbligatorietà della fatturazione elettronica (più volte annunciata e si deve stigmatizzare che, come sta avvenendo nel processo civile telematico, l'introduzione delle procedure informatiche, per “eccesso di zelo” sta seriamente rischiando di complicare le cose rispetto alla situazione preesistente invece di semplificarle) rimane il fatto che la fattura, al di fuori dell'ipotesi sopra menzionata, non è un documento che necessita della sottoscrizione dall'emittente, né tantomeno deve essere un documento olografo (potendo essere redatta con mezzi meccanici, ad esempio con una stampante).

Tralasciando per il momento l'ipotesi della trasmissione a distanza, quanti di noi si sono recati in un negozio a comprare qualcosa ed hanno ricevuto come copia di fattura di spettanza dell'acquirente un foglio in formato A4 integralmente stampato al momento da una stampante laser in bianco e nero? Questa è una esperienza comune e nessun ufficio finanziario si è mai sognato di mettere in dubbio la legittimità di tale pratica.

Inoltre la norma prevede che alla controparte deve essere consegnata una copia della fattura e la copia cartacea di un documento non sottoscritto e non olografo con i mezzi moderni (non ci sono più gli

amanuensi dei monasteri) può essere riprodotta con caratteristiche di identità all'infinito: nell'esempio di cui sopra la stampa laser consegnata al cliente può essere da questo riprodotta un numero infinito di volte (con una fotocopiatrice digitale o con uno scanner ed una stampante laser) senza che le copie così prodotte siano distinguibili fra loro (e con la copia originariamente ricevuta se viene usato lo stesso tipo di carta, ma anche il tipo di carta non è un requisito essenziale della fattura).

Il concetto stesso di copia di un originale non sottoscritto e non olografo non ha senso per un documento cartaceo ma neanche per un documento informatico (che non può essere olografo e che se è sottoscritto è indistinguibile dall'originale).

Allo stato quindi l'originale della copia della fattura consegnata dall'emittente alla controparte (non sottoscritta e/o non olografa) non dà alcuna garanzia in più di una copia della copia e questo è previsto ed accettato dalla normativa in vigore (sempre in attesa dell'obbligatorietà della fatturazione elettronica con firma digitale se mai ci sarà).

Allo stesso modo la trasmissione a distanza della fattura (considerabile come spedizione) non offre garanzie maggiori o minori della consegna diretta di "copia" di essa.

Tant'è che è prassi ricevere copie di fatture (tra l'altro indistinguibili una volta stampate dagli "originali") in un formato grafico (pdf od altro) via email.

La semplice stampa di queste ultime consente di usufruire della più semplice normativa ancora prevista per le fatture "cartacee" ed in questo senso la trasmissione per email seguita dalla stampa non configura una fattispecie di fatturazione elettronica come prevista dalla norma di cui sopra.

La stessa Cassazione nella sentenza qui criticata ammette poi pacificamente (per una ipotesi specifica si veda anche l'art. 4 del d.m. 30 luglio 1999 n. 340 che prevede espressamente che la fattura può essere spedita anche tramite strumenti informatici, telematici o telefax) che la copia della fattura può essere trasmessa dall'emittente a mezzo fax.

Il fax infatti non è altro che un mezzo di trasmissione (in copia come rappresentazione meccanografica) di documenti più primitivo della posta elettronica, oltretutto con una risoluzione grafica limitata dal mezzo e notevolmente inferiore a quella di un documento allegabile ad un messaggio di posta elettronica.

Che nell'era delle email esista ancora il fax è solo un retaggio storico e di abitudini consolidate di alcuni utenti.

Va inoltre sfatato il luogo comune che il fax possa offrire più garanzie di una semplice email a livello probatorio: l'unica cosa che è possibile provare con certezza documentalmente e sempre che esistano ancora i relativi tabulati telefonici è che il tal giorno alla tal ora è stata effettuata una chiamata telefonica del tal durata tra due numeri telefonici.

Tutto il resto è incerto: è incerto che esista l'“originale trasmesso” potendo questo essere stato generato ad hoc per la trasmissione da un computer e poi subito cancellato dalla memoria di questo, è incerto che il fax sia arrivato (il terminale del destinatario può non aver stampato il fax anche avendo trasmesso al terminale del mittente la conferma della ricezione, ad esempio perché registrato in memoria poi cancellatasi per cause fortuite), è incerto che il rapporto di trasmissione del mittente sia autentico, è infine incerto che la copia in possesso del destinatario sia identica a quanto inviato (basta infatti scansionarla o neanche quello se ricevuta direttamente su computer, ritoccarla con un programma di elaborazione grafica e ristamparla).

L'affermazione della Cassazione che “l'originale del fax offre maggiori garanzie perché non può essere frutto di un fotomontaggio, almeno da parte del ricevente” non solo è falsa ma è frutto di una non conoscenza (il termine ignoranza potrebbe essere inteso male) delle attuali tecnologie come sa chiunque riceve abitualmente fax direttamente sul proprio pc (ma ciò non sarebbe neanche necessario essendo sufficiente uno scanner) ed usa programmi del tipo di *****.

Né è vero che “il legislatore, ove mai si fosse trattato di fax trasmesso per mezzo di un personal computer, ha imposto l'obbligo di conservare il supporto elettronico fino al momento della stampa, proprio per evitare il rischio di manipolazioni (a monte come a valle), insito in ogni riproduzione meccanografica non confrontabile con l'originale”.

Fin quando infatti la fatturazione elettronica conviverà con quella cartacea non c'è infatti alcun obbligo di conservare il supporto elettronico, bastando stampare la copia della fattura e quella esibita in giudizio (sembra una fotocopia) altro non era che una stampa essendo irrilevante come la stampa di un documento i cui requisiti essenziali non comprendano la sottoscrizione e/o l'olografia sia fatta. Inoltre l'affermazione è anche errata in sé non avendo il destinatario alcun modo di accorgersi se il fax ricevuto è trasmesso con un apparato dedicato o con un personal computer e qualora sia ricevuto con un personal computer (circostanza non riconoscibile dal mittente) basta appunto stamparlo, essendo in quel momento indistinguibile da un fax ricevuto su di un terminale dedicato (terminale dedicato il cui elemento stampante può essere costituito da una stampante laser o a getto di inchiostro, essendo la carta chimica o termica ormai di altri tempi anche se qualcuno ancora si ostina ad usarla).

Dalla sentenza della Cassazione non è dato comprendere integralmente il fatto sottostante ma se veramente ci fossero stati sospetti sulla veridicità delle copie delle fatture l'ufficio tributario avrebbe dovuto svolgere ben altri accertamenti (anche sull'emittente) e se, come è possibile, le operazioni sottostanti fossero state vere, il malcapitato contribuente ha subito un ingiusto danno patrimoniale.

Se anche dagli atti fossero risultati fatti diversi, una siffatta motivazione, che non ne tiene affatto conto e non li esplicita, sotto il profilo nomofilattico, non può che giustificare amarezza anche perché l'Amministrazione tributaria può essere indotta, in base al principio di diritto erroneamente enunciato, ad effettuare accertamenti a valanga per situazioni che si verificano (e legittimamente) normalmente nella

prassi.

Si spera quindi nel buon senso dell'Amministrazione ed in quello della Cassazione per correggere, alla prima occasione utile, questo assolutamente non condivisibile e si spera isolato orientamento.

Prof. Avv. *****

Università degli Studi di Perugia

Allegati:

1)

Cass. 25 febbraio 2009 n. 4502

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 25 febbraio 2009, n. 4502

Fatto

La controversia ha ad oggetto un avviso di accertamento con il quale il competente ufficio finanziario recuperava a tassazione, tra l'altro, costi considerati privi di documentazione, perché certificati con copie di fatture ricevute via fax, invece che con gli atti originali.

La società Diatec Cles spa, destinataria dell'avviso di accertamento ha proposto ricorso vittoriosamente dinanzi alla competente commissione provinciale. La commissione tributaria regionale, invece, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto legittimo il recupero effettuato in relazione alle fotocopie dei fax, considerando che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, impone la conservazione degli originali degli atti ricevuti e che le fotocopie non offrono le stesse garanzie dei documenti originali.

Avverso questa decisione ha proposto ricorso la società contribuente, sostenuto da due motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Diritto

Il ricorso non può trovare accoglimento.

Con il primo motivo, la società ricorrente denunciando la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, e vizi di motivazione, sostiene che erroneamente la CTR ha ritenuto che la copia del fax non abbia la stessa efficacia probatoria dell'originale, posto che, comunque, la fattura trasmessa a mezzo fax non è la fattura originale.

La tesi della ricorrente non è condivisibile. È ben vero che il documento che incorpora la fattura trasmessa a mezzo fax è sostanzialmente una copia dell'originale. Ma è altrettanto vero che l'originale del fax offre maggiori garanzie perché, non può essere frutto di un fotomontaggio, almeno da parte del ricevente. Peraltro, il legislatore, ove mai si fosse trattato di fax trasmesso per mezzo di un personal computer, ha imposto l'obbligo di conservare il supporto elettronico fino al momento della stampa, proprio per evitare il rischio di manipolazioni (a monte come a valle), insito in ogni riproduzione meccanografica non confrontabile con l'originale. L'obbligo di conservare la documentazione originale, previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, è norma speciale rispetto al regime ordinario della prova documentale dettato dal codice civile, che equipara la copia all'originale se non ci sia espressa contestazione sulla conformità (art. 2712 c.c.). La diversità della disciplina trae origine dalla tendenziale indisponibilità del rapporto tributario e del suo regime probatorio. D'altra parte non risulta che il contribuente abbia giustificato in qualche modo il fatto di non aver conservato gli originali (allegando, ad esempio, la distruzione accidentale o per causa di forza maggiore degli originali), sì che la violazione della legge, anche ammesso che le si volesse attribuire un carattere meramente formale, sarebbe comunque sospetta, in relazione al comportamento tenuto dal contribuente. In altri termini, le fotocopie di documenti originali, che non risultino smarrite o distrutte per cause non imputabili al contribuente, non hanno lo stesso valore probatorio degli originali, apparendo anzi come una documentazione sospetta. Specialmente se, come è accaduto nella specie, non sono allegare valide ragioni che giustifichino la mancata esibizione degli originali. Con il secondo motivo la società ricorrente denuncia la violazione e falsa

applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75 TUIR e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, sul rilievo che anche ammesso che la documentazione prodotta non fosse formalmente corretta, la deducibilità dei costi deve essere comunque riconosciuta in quanto non è mai stata posta in dubbio la loro effettività,

inerenza e competenza. Il ragionamento appare errato perche' non tiene conto del fatto che proprio la irregolarita' della documentazione non consente di ritenere sussistente il requisito della certezza del costo (il cui onere probatorio grava sul contribuente), alla quale segue poi la verifica della inerenza e della competenza.

Conseguentemente, il ricorso deve essere rigettato. Sussistono giuste ragioni per compensare le spese del giudizio di legittimita', attesa la

novita' della questione.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimita'.

Cosi' deciso in Roma, il 2 dicembre 2008.

<https://www.diritto.it/l-originale-della-fattura-alla-ricerca-del-cavaliere-inesistente/>