

TRIBUNALE PARMA

22 MARZO 1988

PRESIDENTE: MOSSINI
ESTENSORE: PISCOPO
IMPUTATO: M.F.

**Tributi • Violazione obblighi
relativi alle scritture contabili •
Memorizzazione dei dati su
supporto magnetico • Omessa
trasposizione su supporto
cartaceo • Reato • Non sussiste.**

Non costituisce reato la mancata trasposizione dei dati contabili memorizzati in un supporto magnetico su un supporto cartaceo entro il termine di 60 giorni di cui all'art. 22 d.l.R. 600/1973, in quanto deve ritenersi la perfetta equivalenza tra l'immagazzinamento dei dati in memoria e la loro trascrizione sui registri contabili, offrendo la registrazione su nastro la medesima garanzia contro l'alterazione della realtà contabile che costituisce la ratio della tutela dettata nel n. 1 del comma 2 dell'art. 1, legge 7 agosto 1982, n. 516.

(Omissis).

IN FATTO E IN DIRITTO. — Con rapporto in data 13 marzo 1987 la Guardia di finanza di ..., nel denunciare M.F., quale legale rappresentante dell'industria M. e C. s.n.c., per avere nel periodo 1° gennaio 1986-16 aprile 1986, omesso di annotare nelle prescritte scritture contabili cessioni di beni per complessive L. 814.178.721, premesso che la

contabilità della predetta società era tenuta mediante elaboratori elettronici, precisava quanto in appresso:

— che all'atto della verifica (16 giugno 1986) sul libro giornale della predetta società, regolarmente vidimato e utilizzato anche quale registro di cui al comma 2 dell'art. 39 d.P.R. n. 633/1972, le ultime scritturazioni risalivano al 31 dicembre 1985;

— che nel suddetto libro giornale, pertanto, non erano state registrate, nel prescritto termine di 60 giorni, le operazioni relative all'esercizio dell'impresa compiute nel periodo 1° gennaio 1986-16 aprile 1986;

— che, peraltro, tutte le operazioni contabili poste in essere sino al 30 aprile 1986, erano state regolarmente memorizzate, in quanto, su richiesta dei verbalizzanti, si era potuto procedere all'immediata stampa dei tabulati contenenti tutti i suindicati dati, i cui estremi erano stati annotati nel vidimato registro cronologico di elaborazione dati, regolarmente tenuto.

Citato a giudizio davanti a questo Tribunale per rispondere del reato motivato in epigrafe il M., nel corso dell'ordinario interrogatorio, confermando quanto già dichiarato al pubblico ministero, ha respinto l'addebito, deducendo l'assoluta regolarità del sistema di contabilizzazione adottato.

Com'è noto la contabilità generale tenuta mediante elaboratori elettronici si caratterizza per due momenti essenziali, e cioè:

1) la memorizzazione (*input*) dei dati contabili su supporti magnetici a mezzo di apparecchiature fisiche (*hard-ware*) più o meno potenti, che utilizzano programmi (*soft-ware*) più o meno complessi;

2) la stampa (*outprint*) dei dati organicamente coordinati ed elaborati sui supporti cartacei (*printout*) fiscalmente obbligatori, cioè sul libro giornale, sul libro mastro, sulle scritture ausiliarie di magazzino ecc.

Poiché in base alla vigente normativa fiscale (art. 22 d.P.R. n. 600/1973) nel caso di utilizzazione di « macchine elettrocontabili » le imprese debbono registrare le operazioni relative al loro esercizio nel termine perentorio di 60 giorni, ne consegue che le menzionate operazioni di *input* e *outprint* possono dar luogo

* Il Tribunale di Parma, con due sentenze emesse a distanza di un giorno, ha riservato un trattamento diametralmente opposto a due contribuenti cui era stata contestata identica fattispecie di reato relativamente alla dibattuta questione dell'equipollenza della memorizzazione dei dati contabili su supporto magnetico (non seguita da tempestiva stampa su supporto cartaceo) e annotazione nei modi tradizionali sui registri obbligatori.

La prima sentenza (riportata — assieme all'altra — anche su *Corr. trib.*, 1988, 2723) hanno un precedente in Trib. Viterbo 21 novembre 1986, in questa *Rivista*, 1987, 1067.

al verificarsi di tre diverse situazioni e cioè:

1) che ambedue le operazioni vengano effettuate nel prescritto termine di 60 giorni;

2) che nessuna delle due operazioni venga effettuata entro il sessantesimo giorno;

3) che l'immissione dei dati avvenga entro il prescritto termine di 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione, mentre la stampa degli stessi sul « supporto cartaceo » fiscalmente obbligatorio avvenga oltre tale limite temporale.

Se i primi due casi non comportano alcuna difficoltà in relazione all'applicazione dell'art. 1, legge n. 516/1982, del tutto peculiare appare, viceversa, la terza ipotesi, nel cui ambito va ricompresa la fattispecie in esame.

In tale caso, infatti, si pone il problema se l'immissione dei dati nella memoria del calcolatore possa rappresentare un valido equipollente della registrazione degli stessi sulle pagine del libro-giornale.

Problema che va affrontato e risolto avendo presente, da un lato, la *ratio* del reato *de quo*, che è quella di consentire in ogni circostanza un'agevole verifica fiscale dei redditi e dell'imponibile tributario e dall'altro l'imprescindibile necessità per le imprese di poter utilizzare tutti quei mezzi che la moderna tecnica metta a loro disposizione per fronteggiare la complessa serie di adempimenti di natura contabile e fiscale loro imposti in maniera adeguata e al tempo stesso economicamente conveniente e cioè attraverso una razionale gestione delle apparecchiature.

La fattispecie in esame costituisce, sul piano pratico, la miglior risposta all'indicata problematica, atteso che, così come risulta dal verbale di constatazione allegato al menzionato rapporto, è stato sufficiente richiedere all'elaboratore elettronico, in cui era stata memorizzata tutta la contabilità della società *de qua*, la stampa del libro-giornale per ottenere un'immediata e fedele riproduzione di tutti quei dati che, concorrendo alla formazione del reddito, debbono poter essere oggetto di una rapida quanto efficace verifica fiscale.

Il pubblico ministero d'udienza, nel richiedere la condanna dell'imputato,

ha, fra l'altro, evidenziato che la memorizzazione dei dati contabili su supporti elettromagnetici non esclude una possibile successiva alterazione degli stessi, mediante opportune cancellazioni e variazioni di guisa che, non rimanendo traccia alcuna delle originarie registrazioni, la contabilità in tal modo tenuta non offrirebbe quelle garanzie di sicurezza, che solo la tempestiva trascrizione dei dati nelle prescritte scritture contabili inequivocabilmente assicura.

La prospettata tesi, pur muovendo dall'esatto presupposto che la contabilità deve essere tenuta con modalità tali da evitare qualunque possibilità di evasione fiscale e pur formulando l'esatto rilievo che è tecnicamente possibile procedere ad una manipolazione dei dati originariamente inseriti, per cui teoricamente sussiste una possibilità di alterazione o cancellazione degli stessi, tralascia, tuttavia, di valutare che nel caso di specie sussistono due obiettive condizioni che escludono una siffatta possibilità e cioè:

1) la regolare tenuta del menzionato registro elaborazione dati dal quale risulta, in relazione al periodo *de quo*, cioè dal 1° gennaio 1986 al 16 aprile 1986, la tempestiva memorizzazione: a) di tutte le fatture di vendita e di acquisto; b) di tutti i movimenti contabili effettuati per cassa e tramite banche;

2) la regolare effettuazione della liquidazione trimestrale IVA con richiesta, nel caso di specie, di recupero della somma di L. 5.257.000 per il primo trimestre 1986 (vedasi istanza in data 9 aprile 1986, in atti).

Poiché la presenza di siffatte condizioni nonché la stessa tecnica di registrazione sequenziale escludono una concreta possibilità di manipolazione dei dati originariamente inseriti, ne consegue che non può essere messa in dubbio la attendibilità delle registrazioni contabili effettuate a mezzo di elaboratori elettronici, anche nel caso in cui le stesse non siano state ancora definitivamente stampate sui prescritti « supporti cartacei » previsti dalla normativa fiscale, e ciò sia, peraltro, immediatamente ottenibile in caso di verifica fiscale.

Da quanto esposto consegue che le registrazioni contabili *de quibus*, puntualmente e definitivamente memorizzate a mezzo di una macchina elettrocontabile,

pur se non pedissequamente trasferite sul prescritto supporto cartaceo fiscale nel prescritto termine di 60 giorni dalla effettuazione delle singole operazioni, escludono la ravvisabilità del reato p.p. dall'art. 1, comma 2, nn. 1 e 2, legge 7 agosto 1982, n. 516, atteso che in tal caso la mancata stampa del libro giornale, non può essere equiparata all'omessa annotazione punita con la menzionata norma, dovendosi viceversa considerare l'indicata memorizzazione, tempestiva e definitiva, valido equipollente alla registrazione sulle pagine del libro-giornale, per cui deve ritenersi che l'adempimento tributario sia stato sostanzialmente soddisfatto.

A conforto dell'indicata tesi questo Collegio ritiene di poter, da ultimo, richiamare sia la circolare n. 40/9/4056 del 26 novembre 1981 emanata dalla Direzione generale delle imposte dirette la quale, riferendosi alla tenuta della contabilità di magazzino, dichiara espressamente che, ai fini delle imposte dirette, il termine di giorni 60 deve venir inteso come registrazione delle transazioni sui supporti fisici, riconoscendo la possibilità di stampare il relativo giornale a fine anno: il che equivale a dire che, in presenza di sistemi computerizzati di gestione della contabilità, l'*input* dei dati viene equiparato alla registrazione degli stessi nei modi tradizionali; sia la nota del Ministero delle finanze, Direzione generale tasse, con la quale espressamente si afferma che « l'organo accertatore — sempre nel caso che sussistano i requisiti per usufruire delle disposizioni agevolative per le registrazioni con macchine elettrocontabili — nelle verifiche con accesso, potrà richiedere la stampa immediata sui tabulati di quei soli dati per i quali siano già scaduti i termini suindicati (60 giorni) per l'effettuazione delle liquidazioni e registrazioni.

P.Q.M. — Visto l'art. 479 cod. proc. pen. assolve M.F. perché il fatto non costituisce reato.

TRIBUNALE PARMA

23 MARZO 1988

PRESIDENTE:

GRASSI

ESTENSORE:

PADULA

IMPUTATO:

G.M.

Tributi • Violazione obblighi relativi alle scritture contabili • Memorizzazione dei dati su supporto magnetico • Omessa trasposizione su supporto cartaceo • Reato • Sussistenza.

Costituisce reato la mancata trasposizione dei dati contabili memorizzati in un supporto magnetico su un supporto cartaceo entro il termine di 60 giorni prescritto dall'art. 22 d.P.R. 600/1973, poiché l'immagazzinamento dei dati in memoria non può ritenersi equivalente alla loro trascrizione sui registri contabili.

(Omissis).

IN FATTO E IN DIRITTO. — Con rapporto giudiziario in data 30 dicembre 1986 la Guardia di finanza denunciava G.M., nella sua qualità di amministratrice dell'industria G. & C. s.n.c. con sede in ..., per aver omesso di annotare nelle scritture contabili obbligatorie ai fini IVA le fatture delle vendite e degli acquisti relativi al periodo 21 dicembre 1985-18 aprile 1986.

All'esito della sommaria istruzione — in tale sede la G. ammetteva l'addebito, precisando che i dati contabili erano stati memorizzati nel computer ed annotati sul registro cronologico dell'elaboratore — l'imputata veniva tratta a giudizio per rispondere del reato a lei ascritto in epigrafe.

All'odierno dibattimento, la G. si riportava alle dichiarazioni rese in istruttoria; B.P., dipendente della società amministrata dalla G. ed addetta al reparto informatica, confermava che tutte le fatture erano state regolarmente memorizzate al 30 aprile 1986.

Osserva il Collegio che tema centrale del processo è costituito dal problema se l'immissione di dati nella memoria del calcolatore possa rappresentare un equipollente alla registrazione degli stessi sulle pagine del libro-giornale, atteso che, nel caso di specie, tale libro risultava aggiornato solo fino al dicembre 1985.

In proposito, non va sottaciuto che la giurisprudenza di merito (v. Tribunale di Firenze, sent. 11 marzo 1986; Tribunale di Lecco, sent. 28 luglio 1986), nel lodevole intento di soddisfare l'esigenza di un'interpretazione evolutiva al passo con il progresso tecnologico, ha escluso il reato di cui all'art. 1, legge 7 agosto 1982, n. 516 allorché la registrazione dei dati su supporti cartacei altro non sia che la pedissequa e meccanica riproduzione di una serie di elementi contabili che siano già stati puntualmente e definitivamente registrati nella loro sequenzialità ed obiettività su nastri magnetici. In sostanza, i giudici di merito hanno fornito una risposta affermativa al problema dell'equiparazione della memorizzazione alla registrazione dei dati sulle scritture contabili.

Ma, a parere del Collegio, tale indirizzo non può essere accolto nella fattispecie concreta, che presenta specifiche peculiarità che la differenziano dai casi consimili.

Innanzitutto, non risulta osservato il termine di 60 giorni entro il quale le registrazioni vanno effettuate a decorrere dalla data delle operazioni relative, ex art. 1, d.m. 11 agosto 1975 — modalità e termini per le registrazioni IVA effettuate mediante utilizzazione di macchine elettrocontabili — ed invero la c.d. memorizzazione abbracciava, nel caso di specie, un periodo di oltre quattro mesi (dal 21 dicembre 1985 al 30 aprile 1986), senza che alla stessa fosse seguita alcuna annotazione definitiva sul libro-giornale obbligatorio (non può ritenersi sufficiente il registro cronologico per l'elaborazione dati); in secondo luogo, la registrazione su nastri magnetici non ha il carattere della definitività, potendo essere modificata a discrezione dell'operatore e trovando tale provvisorietà limite esclusivo nella « stampatura » della memoria; in terzo luogo (ed è questa la ragione prevalente), per usufruire delle disposizioni agevolative o dell'interpre-

tazione più favorevole agli indiziati, deve trattarsi di macchine elettrocontabili o di centri elettrocontabili gestiti da terzi, in conformità alla risoluzione ministeriale 396136 del 27 luglio 1985, per la semplice ragione della facile ed interessata manomettibilità dei dati quando l'elaboratore è gestito dallo stesso imprenditore soggetto passivo della pretesa tributaria.

Affermata per le considerazioni svolte la responsabilità dell'imputata e, concesse alla stessa le attenuanti generiche per il chiaro comportamento processuale, appare equo irrogare la pena di L. 200.000 di ammenda (p.b. L. 300.000), oltre spese. Pena accessoria (interdizione da componente le Commissioni tributarie) per anni 3.

P.Q.M. — Visti gli artt. 483, 488 cod. proc. pen. dichiara G.M. colpevole del reato ascrittale e, concesse le attenuanti generiche, la condanna alla pena di L. 200.000 di ammenda, nonché alle spese.

Dichiara la G. interdetta per 3 anni dall'Ufficio di componente delle Commissioni tributarie.