

Le scritture contabili utilizzabili dal contribuente se conservate anche oltre il termine decennale

di Debora Mirarchi

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Il **tema della conservazione dei documenti** di natura fiscale e contabile ha sempre sollevato **difficoltà di non poco conto**, in ragione del **coacervo di norme civilistiche e fiscali** astrattamente applicabili.

Come noto, il primo riferimento normativo sul tema è rappresentato dalle **disposizioni di matrice civilistica**, di cui all'[articolo 2220, cod. civ.](#), a norma del quale le scritture e, in generale, i documenti devono essere **conservati per dieci anni** dalla data dell'ultima registrazione.

Con specifico riguardo alla **materia fiscale**, l'[articolo 22, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), stabilisce che fino a quando **non sono definiti gli accertamenti**, relativi al corrispondente periodo d'imposta, le scritture contabili **devono essere conservate**, anche **oltre il termine decennale** previsto dall' [articolo 2220, cod. civ.](#).

La questione è disciplinata, da una diversa angolazione, dall'[articolo 8, L. 212/2000](#) (Statuto dei diritti del contribuente), il cui comma 5, è stato di **oggetto dei "correttivi" apportati dalla recente riforma fiscale** (D.Lgs. 219/2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024).

L'attuale formulazione della prefata norma, in vigore dallo scorso gennaio, in parziale modifica del "vecchio" disposto, **conferma il limite decennale per l'osservanza dell'obbligo di conservazione** di atti, documenti e scritture contabili e **introduce il medesimo termine** anche per l'**utilizzo** della documentazione.

Le modifiche concretizzano il dichiarato intento, che anima l'intera riforma fiscale, di **certezza nei rapporti fra Fisco e contribuente**, laddove all'[articolo 17, comma 1, lett. h\), n. 1, L. 111/2023](#), stabilisce la "*decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo di imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti a efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili*".

La portata innovativa dei “correttivi” introdotti dalla novella si riassume essenzialmente nella previsione di un **più ampio obbligo di conservazione della documentazione fiscale**, esteso oltre che agli atti e ai documenti anche alle **scritture contabili** e alla precisazione (è questo l’elemento di maggior rilievo) secondo cui il già previsto termine decennale, opera anche con riferimento **alla utilizzazione di tali documenti**.

Ciò significa che, in forza del novellato quadro normativo, il contribuente è tenuto a **rispettare l’obbligo di conservazione dei documenti** e degli atti e ora anche delle scritture contabili **per dieci anni**, ma significa anche che l’Amministrazione finanziaria, oltre tale finestra temporale **non può fondare la propria pretesa** sulle risultanze che emergono da documentazione **relativa ad annualità troppo “indietro” nel tempo**.

All’indomani dell’entrata in vigore di tale norma, l’applicabilità della novella è stata posta al vaglio della Corte di cassazione che, con la sentenza n. 4638/2024, si è espressa in relazione a una specifica questione afferente alla **fruibilità di un vantaggio fiscale da parte del contribuente**.

Al fine di delimitare un più chiaro orizzonte fattuale sul quale si è espressa la Suprema Corte di cassazione, propedeutico alla corretta comprensione del **principio sotteso alla decisione**, occorre rilevare come, nel caso specifico, la pretesa dell’Amministrazione finanziaria **non riguardava o non si fondava su documentazione non più in possesso del contribuente**, perché ultradecennale, ma aveva a oggetto un **vantaggio fiscale la cui fruibilità**, invocata dal beneficiario, **non poteva essere provata in giudizio per mancanza di documentazione contabile** ritenuta dall’Ente impositore indispensabile.

La Corte di cassazione, in ossequio a una interpretazione aderente al novellato dettato normativo, ha affermato che, in tema di conservazione delle scritture contabili, **il contribuente**, che **intende abbattere il reddito imponibile**, portando in deduzione componenti negativi sostenuti per l’esecuzione di interventi previsti da una norma agevolativa, è tenuto a conservare la relativa documentazione, al fine di provare di essere in possesso del titolo legittimante, **anche oltre il termine decennale**, previsto dalla legge.

Il contribuente, infatti, **non può invocare il superamento del limite di legge decennale**, a proprio beneficio, **per ottenere l’esonero dall’obbligo probatorio**.

Il principio stabilito con la citata sentenza si “poggia” sulla generale previsione in base alla quale in materia di agevolazioni fiscali, **è il soggetto che si considera beneficiario** e che chiede l’ammissione al beneficio a **dover conservare le scritture** necessarie a provare di essere in possesso del titolo legittimante e ciò **anche oltre il termine decennale generalmente previsto**.

Nella (diversa) ipotesi in cui l’Amministrazione **utilizzi le scritture contabili ultradecennali**, per la “costruzione” della pretesa nei confronti del contribuente, si è affermato l’orientamento giurisprudenziale in base al quale **l’ultrattività dell’obbligo di conservazione opera se l’accertamento**, iniziato prima del decimo anno, **non sia stato ancora definito** (Cassazione n.



23630/2023).

La modifica, senza timore di smentita, ha l'indiscusso merito di aver affermato, con maggiore chiarezza, **l'ambito di applicazione dell'obbligo di conservazione** e di aver delimitato anche la **conseguente utilizzazione da parte dell'Erario** da un punto di vista temporale. Ciò nondimeno, indipendentemente da quelli che saranno i futuri approdi giurisprudenziali in ordine alla interpretazione e applicazione della novella, in casi particolari come quello oggetto della controversia *de qua*, **non può negarsi il "cortocircuito" che l'applicazione *tranchant* di tale norma comporta.**

Per effetto della nuova disposizione, da una parte il **contribuente non è più onerato dall'obbligo di conservazione** della documentazione **oltre il termine di anni dieci**, ma nella ipotesi in cui dovesse essere sottoposto a verifica per l'eventuale disconoscimento di un beneficio fiscale, **rischia di non potersi adeguatamente difendere allorquando**, come nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici di legittimità, **il diritto alla deduzione di costi affondi le radici diversi anni prima.**