

Edizione di martedì 3 Maggio 2022

EDITORIALI

I temi della 28esima puntata di Adempimenti In Diretta
di **Laura Mazzola**

AGEVOLAZIONI

Investimenti sostenibili 4.0: domande compilabili dal 4 maggio con invio dal 18 maggio
di **Debora Reverberi**

IVA

I servizi internazionali per la merce in importazione
di **Roberto Curcu**

AGEVOLAZIONI

D.L. 21/2022: il credito d'imposta carburanti in agricoltura e pesca
di **Gennaro Napolitano**

PENALE TRIBUTARIO

Emissione di fatture per operazioni inesistenti e utilizzazione: quando è escluso il concorso?
di **Lucia Recchioni**

EDITORIALI

I temi della 28esima puntata di Adempimenti In Diretta

di Laura Mazzola



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

**La piattaforma indispensabile per
lo studio del Commercialista**

Scopri tutte le novità >

Oggi alle **ore 9** consueto appuntamento con ***Adempimenti In Diretta***, giunto alla **ventottesima puntata**.

Nella **prima sessione, dedicata all'aggiornamento**, faremo il punto in merito alla normativa, alla prassi e alla giurisprudenza dell'ultima settimana.

In riferimento alla **normativa**, indicheremo le **principali modifiche inserite in sede di conversione in Legge del "Decreto energia"** (L. 34/2022).

Successivamente, vedremo le materie definite con il **D.L. 36/2022**, rubricato **"Ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza"**; in particolare, approfondiremo le conseguenze della **mancata accettazione dei pagamenti elettronici** e la **fatturazione obbligatoria**, a decorrere dal 1° luglio, **per minimi e forfettari con ricavi o compensi superiori a 25.000 euro**.

Inoltre, vedremo due **Provvedimenti**, datati **27 aprile 2022**, e pubblicati sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Con il primo sono stati individuati i **livelli di affidabilità fiscale** da conseguire, anche sulla base della media dei punteggi ottenuti nei periodi di imposta 2020 e 2021, **per il riconoscimento dei benefici premiali**, confermando sostanzialmente i criteri dello scorso anno.

Con il secondo sono stati pubblicati il **modello**, le **istruzioni per la compilazione** e le **specifiche tecniche** collegate all'autodichiarazione da inviare, **entro il 30 giugno**, da parte degli **operatori economici che hanno ricevuto aiuti di Stato durante l'emergenza Covid-19**.

Per quanto riguarda la **prassi**, l'ultima settimana ha visto la pubblicazione di **27 risposte a istanze di interpello**.

In particolare, con la [risposta n. 217, del 26 aprile](#), l'Agenzia delle entrate ha affermato che la **dichiarazione inviata** deve essere **sottoscritta dal solo contribuente e/o sostituto di imposta**. Indicheremo, quindi, quali sono i documenti da conservare da parte dell'intermediario.

Con la [risposta n. 218, del 26 aprile](#), l'Amministrazione finanziaria ha indicato al professionista, non più residente nel nostro Paese e che ha chiuso la posizione Iva, come **procedere per ricevere e dichiarare i compensi arretrati**.

Per quanto poi riguarda la **giurisprudenza di legittimità**, vedremo:

- la [sentenza n. 13145 del 27 aprile](#), con la quale la Suprema Corte ha affermato, in tema di **accertamento delle imposte sui redditi, l'elemento indiziario** che rappresenta la **documentazione extracontabile proveniente dall'imprenditore**;
- l'[ordinanza n. 13129 del 27 aprile](#), in tema di **Irap**, con la quale la Corte di Cassazione ha affermato che lo **studio professionale** non deve versare l'imposta se dimostra **l'esercizio non in forma associata**;
- l'[ordinanza n. 13255 del 28 aprile](#), con la quale la Suprema Corte ha osservato che **l'atto di definizione**, dopo l'istanza di adesione al pvc, **può essere rottamato**.

Nella **seconda sessione**, dedicata al **caso operativo** della settimana, il collega **Stefano Rossetti** approfondirà **l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali**.

Nella **terza sessione**, riservata alle **prossime scadenze**, riepilogheremo le scadenze di **comunicazione e versamento**.

Un particolare **focus** sarà effettuato in merito ai **redditi fondiari da fabbricati** e alla loro **esposizione all'interno del modello Redditi Pf**.

La parola passerà poi a **Melissa Farneti di Team System** che esaminerà la **gestione delle immobilizzazioni con TS Studio**.

Il nostro appuntamento si concluderà, come sempre, con la **sessione dedicata alla risposta ai quesiti** collegati alle tematiche trattate durante la puntata.

Per chi non potrà partecipare alla **diretta di questa mattina alle ore 9** si ricorda che, **a partire da questo pomeriggio alle ore 15**, sarà possibile visionare la **puntata in differita on demand**.

MODALITÀ DI FRUIZIONE DI ADEMPIMENTI IN DIRETTA

La fruizione di **Adempimenti In Diretta** avviene attraverso la piattaforma **Evolution** con due possibilità di accesso:

1. attraverso l'**area clienti** sul sito di **Euroconference** e successivamente transitando su **Evolution**;

2. direttamente dal portale di ***Evolution*** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le credenziali di accesso.

AGEVOLAZIONI

Investimenti sostenibili 4.0: domande compilabili dal 4 maggio con invio dal 18 maggio

di Debora Reverberi

Master di specializzazione

IL PIANO TRANSIZIONE 4.0 – CORSO AVANZATO

[Scopri di più >](#)

Il decreto direttoriale Mise del 12.04.2022 ha reso operativo l'intervento agevolativo istituito dal decreto ministeriale del 10.02.2022 per il **sostegno, sull'intero territorio nazionale, di nuovi investimenti innovativi e sostenibili proposti dalle Pmi, volti a favorire la trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa** “al fine di superare la contrazione indotta dalla crisi pandemica e di orientare la ripresa degli investimenti verso ambiti strategici per la competitività e la crescita sostenibile del sistema economico”.

La misura rappresenta l'**evoluzione, con significativi elementi di novità, dei precedenti interventi promossi dai bandi “Macchinari Innovativi”, con una dotazione finanziaria complessiva pari a 677.875.519,57 euro, di cui una quota pari al 25% destinata alle micro e piccole imprese:**

- **250.207.123,57 euro per le Regioni del Centro – Nord**, a valere sulle risorse dell'iniziativa “REACT – EU”;
- **427.668.396,00 euro per le Regioni del Mezzogiorno**, a valere sul programma complementare “Imprese e competitività” e sulle risorse liberate del PON “Sviluppo imprenditoriale locale 2000-2006”.

Nel dettaglio i **programmi di investimento agevolabili** devono prevedere:

- **l'utilizzo, prevalente per ammontare di spesa, delle tecnologie abilitanti 4.0**, di cui all'allegato 1 al D.M. 10.02.2022, in grado di aumentare il livello di efficienza e di flessibilità nello svolgimento dell'attività economica dell'impresa;
- **l'ampliamento della capacità, la diversificazione della produzione funzionale** a ottenere prodotti mai fabbricati in precedenza o **il cambiamento fondamentale del processo di produzione di un'unità produttiva esistente ovvero la realizzazione di una nuova unità produttiva**.

Nell'ambito dei criteri di valutazione è assegnata **priorità, secondo indicatori di sostenibilità dedicati, ai progetti finalizzati a:**

- **favorire la transizione dell'impresa verso il paradigma dell'economia circolare,** attraverso l'applicazione delle soluzioni previste dall'allegato 2 al D.M. 10.02.2022;
- **migliorare la sostenibilità energetica dell'impresa,** con il conseguimento di un **risparmio energetico**, all'interno dell'unità produttiva oggetto di intervento, **non inferiore al 10%** rispetto ai consumi dell'anno precedente, attraverso le misure previste dall'allegato 3 al D.M. 10.02.2022.

I programmi di investimento devono essere finalizzati allo svolgimento delle seguenti **attività economiche:**

- **attività manifatturiere di cui alla sezione C Ateco 2007,** ad eccezione dei divieti e limitazioni inerenti al settore siderurgico, del carbone, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, nonché della produzione della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, secondo quanto previsto dall'articolo 13 del Regolamento GBER e con esclusione dei programmi di investimento che non garantiscono il rispetto del principio DNSH ("Do No Significant Harm");
- **attività di servizi alle imprese,** di cui all'allegato 4 al D.M. 10.02.2022.

I programmi di investimento agevolabili, da **avviare successivamente alla presentazione della domanda e da ultimarsi entro 12 mesi dalla data del provvedimento di concessione**, prevedono le seguenti **soglie di spesa minime e massime**:

- **nelle regioni del Mezzogiorno,** spese ammissibili complessive **minime di euro 500.000 e massime 3 milioni di euro e comunque entro l'80% del fatturato** risultante dall'ultimo bilancio approvato e depositato;
- **nelle regioni del Centro-Nord,** spese ammissibili complessive **minime di un milione di euro e massime di 3 milioni di euro e comunque entro l'80% del fatturato** risultante dall'ultimo bilancio approvato e depositato.

Le spese ammissibili, da sostenere successivamente alla presentazione della domanda, devono essere strettamente funzionali alla realizzazione dei programmi di investimento e **relative all'acquisto in proprietà delle seguenti immobilizzazioni materiali e immateriali nuove:**

- **macchinari, impianti e attrezzature (in caso di beni mobili sono ammessi solo quelli non targati);**
- **opere murarie,** strettamente funzionali alla realizzazione degli investimenti in nuove tecnologie, **nei limiti del 40% del totale dei costi ammissibili;**
- **programmi informatici e licenze correlati all'utilizzo di macchinari, impianti e attrezzature;**

- **acquisizione di certificazioni di sistemi di gestione ambientali o di efficienza energetica** EMAS, UNI EN ISO 14001, UNI CEI EN ISO 50001 e di certificazioni ambientali di prodotto, relative alla linea di produzione oggetto del programma di investimento, che rientrino nella categoria delle etichette ambientali di tipo I regolamentate dalla norma ISO 14024 (ad esempio Ecolabel) o delle etichette di tipo III regolamentate dalla norma ISO 14025 (EPD);
- **spese per servizi di consulenza diretti alla definizione della diagnosi energetica** relativa all'unità produttiva, **solo per i progetti volti al miglioramento della sostenibilità energetica dell'impresa**, a condizione che la diagnosi non costituisca un adempimento obbligatorio e nel limite del 3% dell'importo complessivo delle spese ammissibili.

Le agevolazioni sono concesse, ai sensi e nei limiti di quanto previsto dalla **sezione 3.13** della comunicazione C(2020) 1863 final del 19.03.2020 e ss.mm.ii. (*Temporary framework*), nella **forma del contributo in conto impianti**, come di seguito specificato:

- **nelle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, il contributo massimo è pari al 60% per micro e piccole imprese e al 50% per le medie imprese;**
- **nelle regioni Basilicata, Molise e Sardegna, il contributo massimo è pari al 50% per micro e piccole imprese e al 40% per le medie imprese;**
- **nelle regioni del Centro-Nord, il contributo massimo è pari al 35% per le micro e piccole imprese e al 25% per le medie imprese.**

Le agevolazioni sono concesse sulla base di **una procedura valutativa con procedimento a sportello affidata al soggetto gestore Invitalia**, secondo le seguenti tempistiche di compilazione e presentazione domande:

- **compilazione delle domande dalle ore 10.00 del 4 maggio;**
- **invio delle domande dalle ore 10.00 del 18 maggio.**

IVA

I servizi internazionali per la merce in importazione

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

ASPETTI OPERATIVI DELL'E-COMMERCE

[Scopri di più >](#)



Come abbiamo visto in precedenti contributi, il legislatore nazionale ha modificato l'[articolo 9 del Decreto Iva](#) con decorrenza **1° gennaio 2022**, per cercare di renderlo **compatibile con il diritto comunitario**, ed in particolare con le statuzioni della sentenza della **Corte di Giustizia Europea C-288/16**.

Nello specifico, la norma prevede ora che il **regime di non imponibilità per le prestazioni di trasporto può essere applicato solo nei confronti di committenti** che si qualificano come esportatori, titolari del regime di transito, importatori, destinatari dei beni o spedizionieri.

Abbiamo visto come tale norma risulti **“anomala”** rispetto alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in quanto viene **omesso il “mittente” e viene aggiunto lo spedizioniere**.

Inoltre, abbiamo evidenziato come ci risulti **anomalo** che la limitazione alla possibilità di applicare la non imponibilità ai sensi dell'[articolo 9 del Decreto Iva](#) riguardi solo le **prestazioni di trasporto di cose, e non quelle relative alla “movimentazione merce”** (carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili). Chi scrive ha espresso anche l'opinione secondo cui se i servizi di **“movimentazione merce”** sono accessori ai servizi di trasporto, ai sensi dell'[articolo 12 del Decreto Iva](#), assumono il **regime fiscale di questi ultimi**.

Approfondimenti sono stati fatti con particolare riferimento ai **servizi elencati nell'articolo 9**, connessi a merce in esportazione, mentre altrettanti approfondimenti non sono stati fatti con riguardo ai **trasporti in importazione**.

Per tali servizi, connessi alla **importazione definitiva di merci**, la **non imponibilità è subordinata a ciò che avviene in dogana** all'atto dell'importazione di merce, con una piccola ma non trascurabile differenza, che deriva da un **probabile non corretto recepimento della norma comunitaria**, operato a seguito di una sentenza della Corte di Giustizia Europea (che ha visto soccombente proprio l'Agenzia delle Entrate) e di una procedura di infrazione.

L'[articolo 144 Direttiva 112/2006](#) prevede che gli Stati membri esentino le **prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni** il cui valore è compreso nella base imponibile in dogana della merce, che, ai sensi dell'articolo 86, deve **includere le spese accessorie all'importazione**, “*quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione (...)*”.

Anche l'**articolo 69 Decreto Iva** prevede che nella base imponibile della merce in importazione entrano le “*spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo*”.

In sostanza, se il **documento che accompagna la merce**, ad esempio sulla tratta marittima di un trasporto internazionale partente da Tokio, prevede come **luogo di destino** il porto di Genova, ma la **merce è destinata a proseguire** poi via terra fino a Milano, il **valore delle spese di inoltro relative alla tratta Tokio-Genova entrano nella base imponibile dell'Iva all'importazione**, e pertanto il trasportatore emette la relativa fattura con la **non imponibilità ex articolo 9**, mentre il corrispettivo relativo alla tratta Genova-Milano, che non è entrato nella base imponibile dell'Iva all'importazione, deve essere **fatturato con Iva**.

Qualora un trasporto di tale tipo venga **commissionato da un soggetto passivo stabilito in Italia**, ad un **trasportatore stabilito all'estero**, la distinzione tra **parte non imponibile in articolo 9 e parte con Iva deve essere fatta dal committente con reverse charge**, quindi in sede di integrazione della fattura del trasportatore comunitario o di emissione di autofattura per trasporti commissionati a trasportatori extracomunitari.

A seguito delle modifiche operate sull'**articolo 9** con decorrenza 1° gennaio 2022, l'articolo 9 può trovare applicazione solo sulle **prestazioni di trasporto nelle quali il committente è l'importatore o il destinatario dei beni** (e quindi non può essere applicato ad esempio nei confronti di altro trasportatore), mentre per i servizi di “**movimentazione merce**” non accessori ai trasporti di cui sopra (ad esempio perché resi da altro soggetto) **tale limitazione non è stata aggiunta**. Nell'ottica della compatibilità di quanto appena esposto con il diritto comunitario, la cosa lascia perplessi.

Inoltre, risulta abbastanza difficoltoso capire chi sia il “**destinatario dei beni**”, che può usufruire del regime di non imponibilità, e che è **soggetto diverso dall'importatore dei beni**. Qualora infatti il trasporto sia **commissionato da soggetto che riceve fisicamente la merce**, e che, però, **non risulta “importatore”**, appare infatti abbastanza complesso immaginare di **fatturare il traporto verso tale “destinatario dei beni” con la non imponibilità**, per il fatto che “l'importatore” ha inserito in base imponibile della sua bolletta doganale quel valore.

Entrando poi nel dettaglio dell'[articolo 9 del Decreto Iva](#), nel **2019** la normativa nazionale fu modificata, a seguito della sentenza C-276/16, con la quale la Corte di Giustizia aveva rilevato che, per godere del regime di esenzione (da noi coniato come “non imponibile”), è sufficiente

che il **valore dei relativi servizi sia incluso nella base imponibile dell'importazione**, e non è invece necessario che la stessa sia "pagata".

Il caso aveva ad oggetto **importazioni in franchigia**, nelle quali veniva determinata una base imponibile ma l'imposta non veniva assolta sulle piccole spedizioni di carattere non commerciale.

La differenza tra determinazione della base imponibile, e "pagamento" dell'Iva all'importazione potrebbe però esserci anche nel caso di **immissione in libera pratica con introduzione in un deposito fiscale o per inoltro della merce in altro Stato membro, o per utilizzo del plafond, o per l'importazione di rottami**.

Ciò premesso, dopo la modifica del **2019**, per la non imponibilità delle prestazioni di trasporto è **sufficiente** che i relativi corrispettivi "siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'articolo 69", mentre per i **servizi di "movimentazione merce"** la norma prevede che la **non imponibilità** sia subordinata al fatto che "*i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'articolo 69*".

In sostanza, parrebbe che la norma italiana **non sia ancora pienamente compatibile con quella comunitaria**.

AGEVOLAZIONI

D.L. 21/2022: il credito d'imposta carburanti in agricoltura e pesca

di Gennaro Napolitano

Seminario di specializzazione

GLI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO, LA COLLABORAZIONE ATTIVA E I CONTROLLI DELLA GUARDIA DI FINANZA

[Scopri di più >](#)

Nell'ambito delle misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina, il **D.L. 21/2022** introduce un **contributo straordinario** connesso all'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca.

In particolare, l'[articolo 18](#) del decreto riconosce alle **imprese** esercenti, appunto, **attività agricola** e attività della **pesca** un **credito di imposta** pari al **20%** della spesa sostenuta per l'**acquisto** del **carburante** effettuato nel **primo trimestre solare** dell'anno **2022**.

Ai fini del bonus la spesa deve essere comprovata mediante le relative fatture, **al netto dell'imposta sul valore aggiunto**.

Il contributo ha lo scopo di **compensare parzialmente i maggiori oneri effettivamente sostenuti** per l'acquisto di gasolio e benzina per la trazione dei mezzi utilizzati per l'esercizio delle due attività economiche interessate.

Il credito d'imposta:

- può essere utilizzato, **entro il 31 dicembre 2022**, esclusivamente in **compensazione**, utilizzando il modello di pagamento **F24** ([articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#)); in tal caso non trovano applicazione i limiti annuali di compensabilità normativamente previsti, vale a dire quello di 250mila euro per i crediti da esporre all'interno del quadro RU del modello Redditi ([articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#)) e quello di **due milioni di euro per i crediti d'imposta e contributivi compensabili in F24** ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale ([articolo 34 L. 388/2000](#));
- **non concorre** alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile dell'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap);
- **non rileva** ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, delle spese e degli

- altri componenti negativi del reddito ([articoli 61 e 109, comma 5, Tuir](#));
- è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto gli stessi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto;
 - è **cedibile**, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, **fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari “vigilati”** iscritti all'Albo tenuto dalla Banca d'Italia ([articolo 106, Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia di cui al D. Lgs. 385/1993](#)), di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'apposito Albo tenuto dalla Banca d'Italia ([articolo 64 D.Lgs. 385/1993](#)) ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia dal “Codice delle assicurazioni private” (**D.Lgs. 209/2005**); in relazione a ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima, trovano applicazione le disposizioni previste dal **Decreto Rilancio** in materia di bonus edilizi ([articolo 122-bis, comma 4, D.L. 34/2020](#)), in forza delle quali gli intermediari che intervengono nelle operazioni di cessione dei crediti **non procedono alla loro acquisizione qualora ricorrano i presupposti delle fattispecie delineate dagli articoli 35 e 42 del D. Lgs. 231/2007** (si tratta, rispettivamente, delle ipotesi di obbligo di segnalazione delle operazioni sospette da segnalare all'Unità di informazione finanziaria per l'Italia operante presso la Banca d'Italia e di obbligo di astensione dall'instaurare, eseguire ovvero proseguire il rapporto, la prestazione professionale e le operazioni per impossibilità oggettiva di effettuare l'adeguata verifica della clientela). La mancata osservanza di tali regole determina la **nullità** dei contratti di cessione. In caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono a un professionista abilitato o al responsabile di un Centro di assistenza fiscale il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto all'agevolazione;
 - deve essere **utilizzato** dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e in ogni caso entro il 31 dicembre 2022.

La definizione delle **modalità attuative** delle disposizioni relative alla **cessione** e alla **tracciabilità** del credito d'imposta, da effettuarsi in via telematica, è affidata a un successivo **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Con riferimento al **tax credit** in esame trovano applicazione le ordinarie disposizioni in ordine ai poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria e alle modalità di recupero degli importi non spettanti ([articolo 121, commi da 4 a 6, D.L. 34/2020](#)).

Infine, il legislatore espressamente prevede che le disposizioni relative al credito d'imposta si applicano nel rispetto della **normativa europea** in materia di **aiuti di Stato**.

PENALE TRIBUTARIO

Emissione di fatture per operazioni inesistenti e utilizzazione: quando è escluso il concorso?

di Lucia Recchioni



Il **potenziale utilizzatore** di documenti o fatture emesse per **operazioni inesistenti** può concorrere con l'**emittente** secondo l'**ordinaria disciplina dettata dall'[articolo 110 c.p.](#)**.

Al fine di evitare che la stessa condotta possa essere sottoposta due volte a sanzione penale l'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#) introduce però un **regime derogatorio** in forza del quale:

- l'**emittente** di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo **non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)** ("Dichiarazione fraudolenta mediante **uso** di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti");
- chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo **non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)** ("**Emissione** di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti").

Tale disciplina, però, **non opera** (e trova regolarmente applicazione l'[articolo 110 c.p.](#), in materia di **concorso di persone nel reato**) se il **potenziale utilizzatore delle fatture false non le ha indicate in dichiarazione o non le ha registrate nelle scritture contabili**, non configurandosi, in questo caso, il reato di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

Sono questi i **principi ribaditi dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16800**, depositata ieri, 2 maggio.

Ad un **noto imprenditore** veniva contestato, tra l'altro, il **reato di concorso in emissione di fatture inesistenti**: proponeva, pertanto, **ricorso per cassazione**, evidenziando come, ai sensi dell'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#) non può configurarsi un **concorso** tra chi emette la fattura falsa e chi la utilizza, in quanto chi **emette** le fatture per operazioni inesistenti è punibile ai sensi dell'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), mentre chi **utilizza** in contabilità fatture per operazioni

inesistenti è punito ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

La Corte di Cassazione, investita della questione, è tornata quindi a richiamare il **noto orientamento secondo il quale è esclusa la possibilità di concorso reciproco** tra i reati di cui all'[articolo 8](#) e [2 D.Lgs. 74/2000](#); l'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#) ha proprio il fine di **evitare che la stessa condotta sostanziale sia punita due volte**. Ciò non significa, però, che in questi casi **non possano operare le generali previsioni dell'articolo 110 c.p.** in materia di concorso di persone di reato.

Il potenziale utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti, pertanto, concorre con l'emittente secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'[articolo 110 c.p.](#) se **non utilizza le fatture in contabilità e in dichiarazione**, essendo gli accertamenti avvenuti prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Diversamente argomentando, infatti, in questo caso **il potenziale utilizzatore non sarebbe in alcun modo punito, né a norma dell'articolo 8 D.Lgs. 74/2000** (a titolo di concorso) **né in forza del precedente articolo 2 (Cassazione, n. 14862/2010)**.

Tra l'altro, “*In tema di reati tributari, la disposizione prevista dall'articolo 9 D.Lgs. 74/2000 che, al fine di evitare che una medesima condotta sostanziale sia punita due volte, esclude la configurabilità del concorso di chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato di chi se ne avvale e viceversa, non impedisce il concorso nell'emissione della fattura, secondo le regole ordinarie dell'articolo 110 c.p., di soggetti diversi dall'utilizzatore*” (Cassazione, n. 51468/2018).