

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**, **rieppilogheremo 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



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 targetti);
- **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**



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 statuizioni 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, disstivaggio, 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 trasporto 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**



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).