

il fisco 1

**Giornale
tributario**

di legislazione e attualità
Fasc. 1 e 2
n. 41/2005

7 novembre 2005
Direttore
Pasquale Marino

COPIA
RISERVATA
AGLI ABBONATI

NON
VENDIBILE
IN EDICOLA

Contiene fra l'altro:

Disegno di legge Finanziaria 2006: Disinquinamento fiscale e rivalutazioni IAS ■ La disciplina delle plusvalenze finanziarie

Circ. n. 42/E del 2005: non deducibili le sanzioni amministrative

GESTIONE DEI TRIBUTI LOCALI

Ampliamento del ruolo dei comuni nell'attività di accertamento

DECISIONE QUADRO 2005 SULL'EUROCONFISCA

D.L. n. 203/2005: misure di riscossione coattiva

DIRITTI DI AUTORE E IMPONIBILITÀ AI FINI IVA

Thin cap: determinazione degli interessi indeducibili

PENALE TRIBUTARIO: Aspetti penali dei controlli sui versamenti delle imposte

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

RISPOSTE A QUESITI IVA E DIRETTE

ISSN 1124-9307

41



Editoriale Tributaria Italiana

**WOLTERS KLUWER
Italia Professionale S.p.A.**

Viale Mazzini 25 - 00195 Roma
P.I. S.p.a. - Sped. Abb. Post.
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46)
art. 1, co. 1, DCB Roma - Rivista settimanale

**DeAGOSTINI®
PROFESSIONALE**



41

2005 - ANNO XXIX

Fatture elettroniche e norme penali

di Silvio Viviani
Avvocato in Torino

Come noto, il nuovo art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dal D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, ha introdotto, recependo le disposizioni della Direttiva del Consiglio del 20 dicembre 2001, n. 2001/115/CE, la possibilità di emettere ed inviare la fattura in formato elettronico.

Si tratta di un documento informatico, immateriale, sostitutivo di quello cartaceo che consente un risparmio di costi e di tempo, anche relativamente alle modalità di tenuta della contabilità, posto che non è più richiesta la "conservazione di una copia dei documenti", ma è sufficiente provvedere alla loro archiviazione nella stessa forma della loro emissione.

La norma consente di trasmettere la fattura per via elettronica solo previo consenso del destinatario, nonché di affidare a quest'ultimo l'adempimento della emissione, ferma restando sul punto la responsabilità del cedente del bene o del prestatore del servizio.

L'art. 21 detta inoltre una serie di requisiti specifici per le fatture elettroniche, le quali debbono contenere, tra l'altro, il riferimento temporale e la firma elettronica allo scopo di garantirne l'autenticità, l'integrità e la collocabilità nel tempo.

La regolamentazione di tale ultimo punto presenta peraltro degli aspetti problematici rilevanti nell'ambito della materia penal-tributaria.

La normativa di riferimento in questo settore è contenuta nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 dove, all'art. 8, comma 1, si punisce colui che, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ossia documenti materialmente genuini ma contenenti dichiarazioni menzognere (1).

Ci si domanda se colui che emette fatture elettroniche false sia perseguibile in forza di questa norma.

L'art. 1 del decreto legislativo sulla normativa penal-tributaria, fornisce la definizione, fra l'altro, delle fatture, operando un rinvio alla specifica normativa tributaria, ossia all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. Il quale adesso, a seguito delle modifiche apportate, prevede anche la facoltà di emettere le fatture in formato elettronico. Ne deriva che il termine "fatture" contenuto nell'art. 8 deve ritenersi comprensivo anche di quelle elettroniche e

che il verbo "emette" deve riferirsi altresì alla trasmissione per via elettronica. Si è infatti in presenza di una norma successiva che, essendo di pari rango rispetto a quella precedente, può legittimamente operare una estensione applicativa di quest'ultima.

Orbene nel caso di emissione di fatture elettroniche false, quando può dirsi commesso il reato previsto all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000? Secondo i principi generali, la commissione del reato coincide con la sua consumazione, che si ha quando se ne realizzano tutti gli elementi costitutivi (2).

La giurisprudenza di legittimità più recente è concorde nel ritenere che si è qui in presenza di un reato istantaneo, che si consuma al momento dell'emissione della fattura (3).

Affinché il reato possa considerarsi perfezionato non è sufficiente quindi che la fattura falsa venga redatta ma è necessario che la stessa venga anche emessa.

Il punto critico delle fatture elettroniche è proprio questo: quand'è che le stesse possono considerarsi emesse? La determinazione di tale momento è tutt'altro che agevole, come già stato messo recentemente in luce dalla dottrina (4).

Il nuovo art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che la fattura sia fornita del "riferimento temporale". Il riferimento temporale è definito dall'art. 1, comma 1, lettera p), del D.M. 23 gennaio 2004 (5),

(2) I. Caraccioli, *Manuale di diritto penale*, Parte generale, II ed., Cedam, 2005, pag. 80.

(3) Il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non è reato permanente la cui consumazione cessa al momento dell'accertamento tributario, ma reato istantaneo che si consuma al momento dell'emissione della fattura, o, al massimo, in caso di plurime emissioni relative al medesimo periodo di imposta, in base al comma 2 dell'art. 8 del decreto legislativo citato, quando è stata emessa l'ultima, giacché non assume rilievo l'obbligo di conservazione delle scritture per un determinato periodo, attività non costituente più reato, e neppure l'abitudine della condotta valutata dal comma 2. Il momento dell'emissione è, infatti, quello in cui si verifica la messa in pericolo dell'interesse finale alla percezione dei tributi, oggetto di una tutela anticipata, mediante la punizione di comportamenti propedeutici all'evasione fiscale. Cass. pen., Sez. III, 28 maggio 2002, n. 926, in "Dir. e Prat. Trib." n. 2/2003, pag. 546.

(4) P.L. Agostini-G. Mantese, *La fatturazione per via elettronica ed il riferimento temporale: considerazioni critiche e indicazioni operative*, in "il fisco" n. 26/2005, fascicolo n. 1, pag. 4079.

(5) Ministero dell'economia e delle finanze, in G.U. n. 27 del 3 febbraio 2004.

(1) R. Brichetti, *Operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni*, in "Guida al Diritto" n. 14/2000, pag. 76.

come: "... informazione contenente la data e l'ora che viene associata ad uno o più documenti informatici ...". Tuttavia, ai nostri fini, non è tanto importante la data apposta sul *file* contenente la fattura elettronica, così come previsto dal riferimento temporale, quanto piuttosto la data della trasmissione, perché, sempre l'art. 21, prevede che la fattura deve considerarsi emessa all'atto della sua spedizione o consegna all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica.

Nel caso della spedizione o consegna si può fare riferimento a consolidati istituti civilistici, non altrettanto nel caso di trasmissione elettronica, a causa della novità della materia.

Un'individuazione di tale momento è stata fatta in relazione alla trasmissione delle dichiarazioni dell'imposta presentate in via telematica, in questo caso il documento si considera "trasmesso" solo quando lo stesso è stato correttamente ricevuto dall'Agenzia delle Entrate, che rilascia successivamente una ricevuta [art. 3, comma 10, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (6)] (7).

Altro metodo per stabilire la data della fattura elettronica è quello di inviarla tramite "Posta elettronica certificata" di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, con la quale è possibile certificare i momenti dell'invio e della ricezione dei messaggi di posta elettronica e, per quanto a noi interessa, la data e l'ora della spedizione della fattura (8).

Questo sistema è stato preso in considerazione da una recentissima circolare dell'Agenzia delle Entrate, che lo suggerisce a coloro che vogliono

essere in possesso di una ricevuta di invio (e di ricezione) delle proprie fatture (9).

La circolare richiama espressamente l'art. 48 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (in "il fisco" n. 25/2005, fascicolo n. 2, pag. 3883) che prevede: "La trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68 ... ed equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione per mezzo della posta"; aggiungendo che la data e l'ora sono opponibili ai terzi, qualora siano rispettate particolari disposizioni tecniche della fattura stessa. Per coloro invece che non si avvalgano di questa procedura, sempre secondo la circolare citata, si deve fare riferimento all'art. 45, comma 2, dello stesso decreto legislativo dove si stabilisce: "Il documento informatico trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore ...".

Salvo poi accertare se sia possibile a distanza di tempo (e per quanto tempo) determinare quando il documento è stato inviato al proprio gestore.

Nell'ambito penal-tributario è importante individuare con esattezza la data effettiva di emissione della fattura elettronica falsa e quindi il momento consumativo del reato, poiché, tra l'altro, da quel giorno comincia a decorrere il periodo di prescrizione di dieci anni. La rilevanza di tale momento discende anche del fatto che, come messo in risalto dalla dottrina, chi emette fatture per operazioni inesistenti (la cosiddetta "cartiera") non sempre ha come unico scopo quello di portare a termine la propria opera criminale il più velocemente possibile per sparire quanto prima dal mercato.

(6) In G.U. n. 208 del 7 settembre 1998.

(7) F. Scopacasa, *La nuova fattura "europea" cartacea o elettronica*, in "Corr. Trib." n. 13/2004.

(8) V. Artina-R. Rizzi, *Compilazione, emissione e registrazione delle fatture in formato elettronico*, in "Pratica fiscale e Professionale" n. 32/2005, pagg. 25 e 26.

(9) Circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, paragrafo 2.6.1 (in "il fisco" n. 40/2005, fascicolo n. 2, pag. 6184).