

Edizione di giovedì 7 marzo 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazione rafforzata incerta per la decorrenza dell'ammortamento

di Fabio Landuzzi

IVA

Limiti all'applicazione retroattiva dell'autorizzazione UE al reverse charge

di Marco Peirolo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Trasferimento del domicilio in Svizzera senza tassazione immediata delle plusvalenze latenti

di Davide Albonico

REDDITO IMPRESA E IRAP

Trasformazione societaria e holding period

di Sandro Cerato

PENALE TRIBUTARIO

Non punibilità in omesso versamento soggetta a preclusioni

di Angelo Ginex

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazione rafforzata incerta per la decorrenza dell'ammortamento

di Fabio Landuzzi

Il rapporto fra l'**ammortamento dei beni strumentali** ed il **principio della derivazione rafforzata** applicabile ai soggetti *Oic Adopter* è **meno semplice** di quanto possa apparire a prima vista.

Infatti, è assodato che **ai fini Ires** le quote di ammortamento dei beni materiali non sono deducibili secondo l'ammontare imputato al conto economico dell'esercizio, in quanto anche in vigore della derivazione rafforzata **continuano ad applicarsi le limitazioni** di cui all'**articolo 101, comma 2, Tuir**, ossia:

- i **coefficienti di ammortamento** stabiliti dal **D.M. 31.12.1988**;
- la **riduzione alla metà** di detti coefficienti nel primo esercizio.

È chiaro che questa disciplina determina alcuni **effetti obiettivamente anacronistici**; si pensi al caso delle imprese che determinano l'ammortamento economico sulla base del c.d. **pro rata temporis**, ossia in proporzione al tempo decorrente dalla data in cui il cespote è pronto per l'uso e sino alla chiusura di ciascun esercizio.

In questo caso, se anche fossero adottati ai fini civilistici gli **stessi coefficienti** di ammortamento previsti dal D.M. fiscale, nel **primo esercizio di ammortamento**, e per tutti i beni per i quali l'ammortamento economico ha inizio entro il primo semestre di tale esercizio, si è costretti a gestire un **doppio binario civilistico-fiscale** ai fini Ires, in quanto l'importo dell'ammortamento stanziato a bilancio sarebbe aritmeticamente **maggiore del 50%** (che rappresenta la **soglia massima consentita** nel primo anno).

Vi è poi un aspetto, che si può cogliere già nella terminologia che è stata utilizzata nel paragrafo precedente, il quale segna **una differenza**, talvolta anche di un certo rilievo, fra la **normativa fiscale** e la prescrizione del **principio contabile oic 16**. Il riferimento è al **momento di inizio dell'ammortamento** che:

- secondo l'**oic 16**, par. 61, corrisponde “**al momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso**”; mentre
- secondo l'[articolo 102, comma 1, Tuir](#), corrisponde all'esercizio di “**entrata in funzione del bene**”.

È perciò evidente che la “**disponibilità**” del bene ed il suo essere “**pronto all'uso**” (presupposto

dell'ammortamento civilistico) e la sua **“entrata in funzione”** (presupposto dell'ammortamento fiscale) possono non sempre coincidere, ove il primo presupposto (l'essere pronto all'uso) si perfezioni in un esercizio antecedente al secondo (l'entrata in funzione).

Cosa accade quindi agli ammortamenti che sono stanziati in bilancio in quanto entro la fine dell'esercizio il **bene strumentale è pronto all'uso ma non è ancora entrato in funzione?** Sono forse questi **ammortamenti indeducibili** in quanto non si è per essi verificato il presupposto fiscale, oppure in questa circostanza trova oggi applicazione il principio di **derivazione rafforzata?**

La questione non trova oggi risposte ufficiali ma, con riguardo ai soggetti *Ias Adopter* – e sviluppando argomentazioni che oggi sono proponibili anche per i soggetti *Oic Adopter* in derivazione rafforzata – **Assonime** (nella **Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese *Ias Adopter*** pubblicata nel 2011) conclude nel senso di **ritenere deducibili gli ammortamenti** stanziati a partire dall'esercizio in cui il bene è solo **“pronto all'uso”**, poiché tale aspetto sarebbe attinente alla fase della **“qualificazione”** e della **“imputazione temporale”**.

Perciò, aderendo a questa prospettiva, troverebbe piena applicazione il **principio di derivazione rafforzata**. Questa argomentazione appare convincente, anche se incontra, nella prassi, **alcune criticità**.

La più rilevante la si è vista in materia di **super ed iper ammortamenti**, dove (si veda la circolare AdE 4/E/2017) è stato affermato che **non valgono affatto i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione**, anche per i soggetti *Oic Adopter* e che la **maggiorazione** viene fruita **“a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”**.

Sarebbe auspicabile che questa diversa **identificazione del momento iniziale**, apparentemente lieve ma che, nei fatti, può talvolta divenire anche rilevante, sia normativamente risolta, in quanto, altrimenti, l'effetto che si determina nella pratica è spesso un **inquinamento fiscale** dei criteri che sovraintendono il **bilancio civilistico**, onde evitare disallineamenti che complicano la **gestione contabile e fiscale**.

Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Limiti all'applicazione retroattiva dell'autorizzazione UE al reverse charge

di Marco Peirolo

La decisione del Consiglio europeo che autorizza uno Stato membro ad introdurre il meccanismo del *reverse charge* per una determinata operazione **non può essere applicata retroattivamente**, nella specie **prima della data di notifica dell'atto** allo Stato membro interessato, laddove tale atto nulla disponga in merito alla sua entrata in vigore o alla sua data iniziale di applicazione.

È quanto affermato dalla **Corte di giustizia** nell'interessante sentenza resa nella **causa C-434/17** del 13 febbraio 2019 (*Human Operator*), avente per oggetto l'interpretazione della **decisione di esecuzione n. 2349 del 10 dicembre 2015**, con la quale il Consiglio ha **autorizzato l'Ungheria** ad applicare una misura di deroga all'[articolo 193 Direttiva 2006/112/CE](#), che individua il soggetto tenuto al pagamento dell'Iva.

Tale disposizione stabilisce che il **soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi** è, di norma, tenuto al versamento della relativa imposta all'Erario.

L'obiettivo della deroga chiesta (e ottenuta) dall'Ungheria è di **traslare l'obbligo d'imposta in capo al destinatario dell'operazione**, se quest'ultima si riferisce al **prestito di personale**, settore nell'ambito del quale si sono registrate **notevoli frodi** che possono essere contrastate efficacemente qualificando come debitore d'imposta il cliente in luogo del fornitore.

Come si desume, infatti, dal preambolo della **decisione di esecuzione n. 2349/2015/UE**, *"diversi operatori nel settore delle agenzie di lavoro temporaneo sono coinvolti in attività fraudolente di fornitura di servizi senza versamento dell'Iva all'amministrazione fiscale. Poiché questo tipo di attività non richiede necessariamente ingenti investimenti o fattori produttivi, l'Iva percepita da tali agenzie spesso supera ampiamente l'importo dell'Iva deducibile pagata ai fornitori. Un certo numero di queste agenzie, spesso prive di o con attivi limitati, scompare dopo un breve periodo anche solo di pochi mesi, rendendo il recupero dell'Iva non pagata difficile o impossibile"*. Sicché, prosegue il preambolo, *"designando in questi casi il destinatario dei servizi quale soggetto tenuto al pagamento dell'Iva, la deroga eliminerebbe la possibilità di praticare questo tipo di evasione fiscale"*.

L'[articolo 199, par. 1, lett. b\), Direttiva 2006/112/CE](#) prevede già l'**applicazione facoltativa**, da parte degli Stati membri, del meccanismo dell'inversione contabile in relazione alla messa a disposizione di personale, ma questa possibilità è **limitata al settore immobiliare**, come si

evince dal rinvio alla **lett. a)** dello stesso articolo 199, par. 1.

A norma dell'[articolo 395, par. 1, Direttiva 2006/112/CE](#), il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre **misure speciali di deroga** alle disposizioni della Direttiva allo scopo di semplificare la riscossione dell'Iva o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

L'Ungheria si è, pertanto, rivolta alla Commissione, ottenendo il **via libera all'applicazione del reverse charge nel settore considerato**.

L'articolo 1 della decisione di esecuzione ha previsto che, *“in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, l'Ungheria è autorizzata a disporre che il debitore dell'Iva sia il soggetto passivo destinatario di una messa a disposizione di personale per l'esecuzione di attività diverse da quelle previste all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE”*, mentre il successivo **articolo 2** ha stabilito che *“la presente decisione cessa di produrre effetti il 31 dicembre 2017”*.

Nel silenzio dell'atto in merito alla sua entrata in vigore o alla sua data iniziale di applicazione è scaturita una controversia con le Autorità fiscali ungheresi, che hanno ritenuto applicabile il *reverse charge*, per le prestazioni in esame, soltanto dalla **data di notifica all'Ungheria della misura di deroga** ad essa concessa dal Consiglio, avvenuta l'**11 dicembre 2015**.

La Corte di giustizia ha dato ragione alle Autorità fiscali, escludendo l'applicazione retroattiva del sistema dell'inversione a decorrere **dall'1 gennaio 2015**, corrispondente alla data di entrata in vigore della modifica operata nella normativa Iva ungherese.

Tale **conclusione**, rilevano i **giudici** dell'Unione, *“non può essere inficiata dalle osservazioni del governo ungherese. Contrariamente a quanto suggerisce detto governo, sono irrilevanti ai fini della determinazione della data a decorrere dalla quale ha effetto la decisione di esecuzione, in primo luogo, il fatto che la Commissione, nella sua proposta di decisione di esecuzione del Consiglio che autorizza l'Ungheria ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112 [COM(2015) 557 final], abbia espressamente indicato di essere stata informata che l'Ungheria aveva iniziato ad applicare la deroga richiesta senza attendere l'adozione della decisione di esecuzione, in secondo luogo, il fatto che l'articolo 2 della succitata decisione abbia fissato la sua data di scadenza al 31 dicembre 2017 e, in terzo luogo, il fatto che, in una lettera inviata all'Ungheria dalla Commissione, quest'ultima abbia indicato la propria intenzione di accogliere la domanda dello Stato membro in questione riguardante la durata di applicazione della deroga richiesta e abbia raccomandato di fissare tale durata in tre anni”*.

La Corte si è espressa nel rispetto non solo dell'**articolo 297, par. 2, comma 3, TFUE**, secondo cui simili decisioni comunitarie hanno efficacia in virtù della notificazione ai loro destinatari, ma anche dei **principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento**. In via generale, le **norme sostanziali** del diritto dell'Unione devono considerarsi **applicabili solo successivamente alla loro entrata in vigore**, per cui *“il principio della certezza del diritto osta, in*

linea di massima, a che l'efficacia nel tempo di un atto dell'Unione decorra da prima della sua pubblicazione o della sua notifica, a seconda dei casi, posto che la Corte ha statuito che può avvenire diversamente, in via eccezionale, qualora lo esiga uno scopo di interesse generale e sia debitamente rispettato il legittimo affidamento degli interessati (v., in tal senso, sentenze del 30 settembre 1982, Amylum/Consiglio, 108/81, EU:C:1982:322, punto 4; del 26 aprile 2005, «Goed Wonen», C?376/02, EU:C:2005:251, punto 33 e giurisprudenza ivi citata, e del 28 novembre 2006, Parlamento/Consiglio, C?413/04, EU:C:2006:741, punto 75 e giurisprudenza ivi citata)».

Gli **effetti dell'anticipata trasposizione nel diritto nazionale della misura di deroga** sono ben evidenziati dalla sentenza in commento, secondo cui **lo Stato membro non dispone di alcun margine di discrezionalità** riguardo alle condizioni per l'applicazione nel tempo della norma generale prevista dall'[articolo 193 Direttiva 2006/112/CE](#), che considera il cedente/prestatore come debitore d'imposta. Di contro, il contribuente può invocare, in sede di giudizio, la diretta applicazione di tale disposizione, con la conseguente disapplicazione della norma interna difforme.

Seminario di specializzazione

REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Trasferimento del domicilio in Svizzera senza tassazione immediata delle plusvalenze latenti

di Davide Albonico

Le clausole dell'**Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone**, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 (in breve anche ALCP), devono essere interpretate nel senso che ostano ad un regime fiscale di uno Stato membro che, in una situazione in cui un cittadino trasferisca il proprio domicilio dallo Stato membro verso la Svizzera, preveda la riscossione, al momento del trasferimento stesso, dell'imposta dovuta sulle plusvalenze latenti relative a quote societarie detenute dal cittadino medesimo, mentre, in caso di mantenimento del domicilio nel medesimo Stato membro, la riscossione dell'imposta ha luogo solo nel momento di realizzazione delle plusvalenze, ovvero al momento della cessione delle quote societarie stesse.

Questo, quanto affermato dai **giudici comunitari**, con la **sentenza 26.2.2019, C7581/17**, relativamente alla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal tribunale tributario tedesco sull'interpretazione dell'accordo ALCP.

Ripercorrendo i fatti di causa, la controversia tra l'amministrazione finanziaria tedesca e un proprio contribuente nasce in seguito alla **decisione dell'amministrazione di tassare, al momento del trasferimento del suo domicilio dalla Germania alla Svizzera, la plusvalenza latente relativa ai diritti societari detenuti dal medesimo in una società con sede in Svizzera**.

Per una corretta ricostruzione normativa della fattispecie, va innanzitutto evidenziato come, ai sensi del preambolo dell'ALCP, **uno degli obiettivi delle parti contraenti era quello di attuare la libera circolazione delle persone basandosi sulle disposizioni applicate nella Comunità europea**.

Inoltre, si tenga presente come, ai sensi dell'**articolo 13 della Convenzione tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania**, per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio “*...I [redditi] derivanti dall'alienazione di ogni altro bene non menzionato nei paragrafi 1 e 2 sono imponibili soltanto nello Stato contraente del quale l'alienante è residente ...*”.

Sulla base della propria normativa interna – articolo 6 della legge tributaria relativa ai rapporti con l'estero (AStG) e dell'articolo 17 della legge sull'imposta sul reddito delle imprese (EStG) – in seguito a tale trasferimento, **l'amministrazione fiscale tedesca applicava, come detto**,

l'imposta sul reddito sulla plusvalenza latente relativa alla sua partecipazione in detta società.

Ritenendo che tale tassazione fosse contraria all'ALCP e al diritto di stabilimento ivi previsto, il contribuente tedesco proponeva così **ricorso dinanzi al giudice tributario** il quale, dopo un'attenta analisi della fattispecie ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la relativa questione pregiudiziale inerente il **differente trattamento riservato ad un cittadino che trasferisca il proprio domicilio in territorio elvetico anziché in un altro Paese membro.**

Innanzitutto il giudice comunitario chiarisce come l'ALCP, essendo un **trattato internazionale**, si colloca nell'ambito più generale delle relazioni tra l'**Unione europea** e la **Confederazione svizzera** volte a rafforzare i rapporti economici tra gli stessi e a realizzare, in favore dei cittadini **la libera circolazione delle persone** sul territorio di tali parti (c.d. **libertà di stabilimento**).

Nel caso di specie, si deve rilevare che un cittadino tedesco che intenda trasferirsi in territorio elvetico subisce uno **svantaggio fiscale** rispetto agli altri cittadini tedeschi che, al pari del medesimo, esercitino un'attività indipendente nell'ambito di una società di cui detengano quote societarie, ma che, a differenza dello stesso, mantengano il loro domicilio in Germania. Infatti, questi ultimi devono assolvere **l'imposta sulle plusvalenze afferenti alle quote societarie interessate esclusivamente al momento della realizzazione** delle plusvalenze stesse, vale a dire al momento della cessione di tali quote societarie, mentre il primo è tenuto a pagare **l'imposta sulle plusvalenze latenti relative a tali quote societarie al momento del trasferimento** del suo domicilio verso la Svizzera, senza poter beneficiare di un differimento del pagamento fino alla cessione delle quote medesime.

Eventuali **misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o l'effettiva riscossione delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale** conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente, devono, in ogni caso, rispettare il **principio di proporzionalità** ovvero devono essere idonee a realizzare tali obiettivi senza andare al di là di quanto necessario per il loro conseguimento.

In tal caso, non è però giustificabile il **mancato differimento dell'imposta sulle plusvalenze latenti**, in quanto tale differimento non comporterebbe in ogni caso che la Germania rinunci alla propria giurisdizione tributaria in ordine alle plusvalenze "di propria competenza". Questo, a maggior ragione vale per le situazioni, come quella in causa, nelle quali gli accordi bilaterali prevedano la possibilità di scambio di informazioni in materia fiscale tra le parti contraenti.

La Corte ritiene pertanto, alla luce delle argomentazioni espresse, che tale **differenza di trattamento**, consistente principalmente in uno svantaggio finanziario, potrebbe essere tale da dissuadere il cittadino dal fare effettivo uso del proprio **diritto di stabilimento** derivante dall'ALCP, e costituisce quindi un'**ingiustificata restrizione a tale diritto**.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Trasformazione societaria e holding period

di Sandro Cerato

La **trasformazione della società non comporta alcuna interruzione del periodo di possesso della partecipazione** ai fini della valutazione dei requisiti "pex" per l'applicazione del regime di esenzione di cui all'[articolo 87 Tuir](#).

È quanto emerge dalla **risposta n. 70** pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle entrate in cui è stato affrontato il caso di una società di capitali (Alfa) che detiene una partecipazione in altra società di capitali (Beta) che in origine è stata iscritta tra le **immobilizzazioni finanziarie nel proprio bilancio**.

Successivamente, la società Alfa è stata oggetto di una **duplici operazione di trasformazione**: dapprima in società di persone (**regressiva**) e successivamente nuovamente in società di capitali (**progressiva**) al fine di evitare lo scioglimento della società di persone in quanto detenuta da un unico socio.

Dopo l'ultima trasformazione **l'unico socio** della società trasformata Alfa ha **ceduto la propria partecipazione ad una società** la quale ha poi a sua volta **ceduto la partecipazione** detenuta in Beta realizzando una **plusvalenza**, per la quale si chiede di poter applicare il **regime di esenzione di cui all'[articolo 87 Tuir](#)**.

Si ricorda che tale ultima disposizione prevede **l'esenzione del 95% della plusvalenza** derivante dalla cessione di partecipazioni con i seguenti requisiti:

- **ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente** a quello in cui è avvenuta la cessione (**lett. a**);
- **iscrizione nelle immobilizzazioni finanziarie** nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso (**lett. b**);
- **residenza** della società partecipata in un **Paese diverso da quelli a fiscalità privilegiata** (**lett. c**);
- esercizio di un'**impresa commerciale** da parte della società partecipata (**lett. d**).

L'interpello presentato all'Agenzia è volto a conoscere se le operazioni di trasformazione societaria che si sono susseguite possano determinare un **motivo di interruzione del periodo di possesso della partecipazione** di cui alla **lett. a**) dell'[articolo 87 Tuir](#), fermo restando il possesso degli altri requisiti (compreso quello dell'iscrizione della partecipazione nelle **immobilizzazioni finanziarie** nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, che, nel caso di specie, deve riferirsi ad Alfa Srl prima delle trasformazioni).

Nell'istanza, dopo aver ricordato che **ai fini fiscali la trasformazione è un'operazione neutra** come stabilito dall'[articolo 170 Tuir](#), è stata richiamata anche la [risoluzione AdE 60/E/2005](#), secondo la quale la **trasformazione non comporta alcuna novazione soggettiva** nemmeno nell'ipotesi di passaggio da una società con personalità giuridica in società priva di tale personalità giuridica, trattandosi di una **vicenda che lascia immutata l'identità sociale**.

Inoltre, la società istante ritiene che si debbano applicare, anche al caso di specie, i chiarimenti a suo tempo forniti dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 36/E/2004](#) in relazione alle operazioni di **fusione, scissione e conferimento**.

In tale documento, infatti, l'Agenzia ebbe modo di precisare che il **soggetto avente causa di un'operazione straordinaria** (l'incorporante o la società risultante da una fusione, la beneficiaria di una scissione o la conferitaria) deve valutare il **periodo di possesso tenendo conto anche del periodo di iscrizione della partecipazione nel bilancio del soggetto dante causa**.

A maggior ragione, si legge nella **risposta n. 70**, e coerentemente con quanto precisato a suo tempo per le predette operazioni straordinarie, l'Agenzia ritiene che, tenendo conto del **carattere neutrale delle operazioni di trasformazione societaria**, il periodo di possesso della partecipazione in capo alla società trasformata debba tener conto anche del periodo di possesso maturato in capo alla società trasformanda.

Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

Non punibilità in omesso versamento soggetto a preclusioni

di Angelo Ginex

In tema di reati tributari, i soggetti che alla data di entrata in vigore delle modifiche legislative di cui al **D.Lgs. 158/2015** hanno pendenti procedimenti inerenti ai reati di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater D.Lgs. 74/2000](#) possono avvantaggiarsi della speciale **causa di non punibilità** del **pagamento integrale** dell'imposta, stabilita dall'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), entro la **prima udienza utile** successiva all'entrata in vigore della novella. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 8521 del 21.02.2019**.

La vicenda muove dalla condanna del legale rappresentante di una società per **omesso versamento di Iva**, *ex articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000*, confermata poi in appello dai giudici di seconde cure.

Avverso detto provvedimento di condanna il reo proponeva, dunque, **ricorso per cassazione ex articolo 606, comma 1, lett. b) e d), c.p.p.** per erronea applicazione dell'[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 74/2000](#) e per errata valutazione di prove da essa addotte in giudizio.

In particolare, stando alle doglianze del ricorrente, i giudici del gravame avrebbero errato nel non considerare che, in forza dell'accoglimento di un'istanza di rateizzazione e del pagamento di undici rate, **il debito residuo era sceso al di sotto della soglia di punibilità** modificata in aumento dall'[articolo 8 D.Lgs. 158/2015](#).

Quanto, invece, all'erronea applicazione della **causa di non punibilità** prevista *ex articolo 13, comma 3, D.Lgs. 74/2000*, l'imputato deduceva che **alla data di apertura del dibattimento il debito tributario era in via d'estinzione**, sulla scorta dell'assolvimento di più di metà delle rate previste dal piano di rateazione concessogli.

I giudici avrebbero dovuto, pertanto, concedere un **termine sospensivo di 3 mesi per l'integrale estinzione del debito residuo**.

I Supremi giudici, tuttavia, dichiarando **inammissibile il ricorso** del reo, hanno preliminarmente ribadito che per i reati di omesso versamento **le vicende successive alla commissione del reato non possono incidere sulla sua esistenza**.

Le **condotte riparatorie**, dunque, non possono essere **prese in considerazione** ai fini della determinazione della soglia di punibilità, ma unicamente ai fini dell'applicazione della **causa di non punibilità** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), purché le stesse siano avvenute entro i **rigorosi termini** posti dalla medesima norma.

Ciò, in quanto il reato di cui all'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) è **unisussistente**, ha natura **omissiva e istantanea e si consuma** con l'inutile decorso del termine previsto per il **pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo** (Cfr., **Cass., sent. 8352/2014**).

Nel merito, invece, essi hanno definito i **termini di applicabilità** della causa di non punibilità del **pagamento integrale** dell'imposta, specie in relazione a quei **procedimenti** che erano **già pendenti** alla data di entrata in vigore del **D.Lgs. 158/2015** riformatore.

Più precisamente, l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) *ante*-riforma identificava un'attenuante laddove il reo, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, avesse estinto i debiti tributari nelle forme previste dalla legge, ossia conciliazione, adesione o ravvedimento operoso.

Sennonché, gli effetti della norma *de qua* sono stati potenziati dal **D.Lgs. 158/2015**, il quale ha stabilito un'**esclusione della punibilità** basata sugli stessi presupposti fattuali e sugli stessi termini preclusivi antecedentemente previsti dal legislatore, ossia **entro la dichiarazione di apertura del dibattimento**.

Per i **procedimenti pendenti** alla data di entrata in vigore della novella legislativa, invece, la **fruibilità** del beneficio è stata successivamente **estesa in via pretoria**, al fine di evitare violazioni del principio di uguaglianza sancito dall'[articolo 3 Cost.](#)

Ad ogni modo, diversamente da quanto preliminarmente statuito dai Supremi giudici, i quali ammettevano l'utilizzo della causa di non punibilità fino all'intervento del giudicato, è stato successivamente precisato che **l'applicabilità dell'istituto soffre come limite temporale la prima udienza utile successiva al 22 ottobre 2015**, data di entrata in vigore della norma (Cfr., **Cass., sent. 30139/2017**).

Diversamente opinando, infatti, si originerebbe un'ipotesi di discriminazione rovesciata.

In definitiva, l'imputato ha l'onere di far rilevare in giudizio la propria non punibilità derivante dall'**integrale estinzione** del debito tributario entro il termine stringente della **prima udienza utile**, non essendo possibile opporre un procedimento di estinzione non ancora concluso, come ammesso nel caso di specie dal ricorrente.

Seminario di specializzazione

**SOVRAINDEBITAMENTO: LE PROCEDURE DI COMPOSIZIONE DELLA CRISI
ALLA LUCE DELLE NOVITÀ DEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)