

Edizione di mercoledì 27 Luglio 2022

CASI OPERATIVI

Carente versamento per la proroga del regime degli impatriati: è ravvedibile?
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

Credito R&S nei settori moda e accessori: l'incertezza tecnologica è criterio vincolante
di **Debora Reverberi**

IVA

Criptovalute sempre più simili alle valute straniere
di **Greta Popolizio**

AGEVOLAZIONI

Contributi per le imprese esportatrici colpite dal conflitto in Ucraina
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

PENALE TRIBUTARIO

Patteggiamento solo se il debito tributario viene preventivamente estinto
di **Marco Bargagli**

CASI OPERATIVI

Carente versamento per la proroga del regime degli impatriati: è ravvedibile?

di **EVOLUTION**



Il carente versamento dell'importo finalizzato ad esercitare l'opzione per il prolungamento del regime degli impatriati è ravvedibile?

Il regime speciale per i lavoratori impatriati, introdotto a decorrere dal periodo di imposta 2016 dall'articolo 16 D.Lgs. 147/2015, prevede una tassazione agevolata dei redditi prodotti dai contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e che si impegnano a risiedervi per almeno due periodi di imposta, svolgendo attività lavorativa nel territorio italiano.

Il regime agevolativo è stato oggetto di alcune modifiche normative apportate dal D.L. 34/2019 e D.L. 124/2019, in particolare:

- l'articolo 5 D.L. 34/2019 ha ridefinito i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (ovvero, dal periodo di imposta 2020). Nello specifico, è stato previsto l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento e l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge;

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

Credito R&S nei settori moda e accessori: l'incertezza tecnologica è criterio vincolante

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

LA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO SPONTANEO DEL CREDITO R&S

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Le maglie della **previgente disciplina del credito d'imposta R&S** di cui all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii. si fanno ancora più strette con la pubblicazione della [risoluzione AdE 41/E/2022](#) di ieri.

Sotto esame stavolta i **settori del c.d. "Made in Italy" tessile, moda e accessori**, in relazione ai quali la Direzione delle Entrate evidenzia agli Uffici i **criteri rilevanti ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta per investimenti in attività di R&S**, desunti dalle risposte alle richieste di parere tecnico rese dal Mise per le **attività svolte nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019**.

Il caso divulgato col documento in esame è quello di un parere tecnico reso dal Mise ad aprile 2022 e relativo all'impresa Alfa **"esercante l'attività di ideazione e prototipia di beni rientranti nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria – e quella successiva di produzione –svolta per alcuni marchi detenuti da società appartenenti ad un Gruppo BETA di cui anche ALFA fa parte"**.

La risposta è coerente con le linee guida del c.d. Manuale di Frascati OCSE concernente le *"Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development"*, in particolare **coi criteri di novità, di creatività e di incertezza tecnologico-finanziaria**, in virtù del richiamo del legislatore alle definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" di cui al paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27.06.2014, nozioni che, a loro volta, risultano mutate da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di R&S.

Indipendentemente dal settore di appartenenza, dunque, l'inquadramento delle attività nell'ambito della R&S, ieri come oggi, richiede una precisa finalità: **il superamento di una o più**

incertezze di natura scientifica o tecnologica, non banalmente superabili in base allo stato dell'arte del settore di riferimento.

Il tema era già stato affrontato d'altro canto nel comparto del *Food & Beverage* con la [risposta dell'Agenzia delle entrate all'interpello 188/2021](#), in cui si escludevano dal novero delle attività ammissibili quelle rivolte allo sviluppo di *“nuove ricette di prodotti alimentari il cui unico “effetto tecnico” riguardi, in senso ampio, il “gusto” o l’aspetto “estetico” del prodotto, attraverso l’ottenimento, in particolare, di un sapore o di una forma diversi per venire incontro ai gusti ed alle esigenze dei clienti o dei consumatori finali”*.

Tuttavia, agli albori della disciplina del credito d'imposta R&S dell'[articolo 3 D.L. 145/2013](#), nei settori tessile e moda trovava applicazione, in quanto espressamente richiamata e allegata alla [circolare AdE 5/E/2016](#), la circolare interpretativa Mise n. 46586/2009, risalente al previgente credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo dell'[articolo 1, commi da 280 a 284, L. 296/2006](#).

Lo stesso Mise, sul proprio istituzionale, aveva pubblicato il 29.09.2017, due **Faq sul tema in cui confermava la validità dei criteri generali della circolare sopra citata al credito d'imposta R&S e la loro applicazione estensiva agli altri settori afferenti alla produzione creativa** quali, a mero titolo esemplificativo, **calzature, occhiali, gioielleria, ceramica**.

Le indicazioni fornite dal Mise nella circolare n. 46586/2009 contemplavano la possibilità di includere, quali attività di ricerca industriale e sviluppo pre-competitivo, l'insieme dei lavori organizzati dall'impresa per la **ricerca e ideazione estetica e la realizzazione dei prototipi delle nuove collezioni di prodotti** in relazione ad **elementi di novità quali i materiali utilizzati, combinazione di tessuti, disegni e forme, colori, nonché altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle precedenti**: *“In conclusione, si può affermare che le attività astrattamente riconducibili alla nozione di ricerca industriale ed allo sviluppo sperimentale sono, nel settore del tessile e moda, quelle che precedono la fase realizzativa del campionario o della collezione, e sono collegate alla fase ideativa dello stesso e della realizzazione dei prototipi. Sono quindi agevolabili i costi sostenuti per svolgere le attività dirette alla realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o delle collezioni e per la realizzazione dei prototipi.”*

Al contrario, in base alla risoluzione AdE 41/E/2022, per l'applicazione del credito d'imposta R&S di cui alla previgente disciplina, anche **il settore tessile, moda e accessori non sfuggirebbero al requisito dell'incertezza in ambito tecnico/scientifico rispetto allo stato dell'arte dell'intero settore**.

Ne consegue che, ai fini della spettanza dell'agevolazione, **la documentazione prodotta dalle imprese beneficiarie deve fornire evidenza di lavori volti al superamento dell'ostacolo tecnologico/scientifico, della tempistica di svolgimento e delle spese correlate**.

Non è forse un caso il momento prescelto per la pubblicazione della risoluzione in esame, in **tempo utile per consentire alle imprese interessate di accedere alla procedura di riversamento**

spontaneo dei crediti d'imposta R&S di cui all'articolo 5, commi 7-12, D.L. 146/2021, **in scadenza il prossimo 30 settembre.**

Nel nuovo contesto normativo del credito d'imposta R&S&I&D il problema sopra evidenziato non si pone: l'articolo 4, comma 2, D.M. 26.05.2020 fornisce i criteri puntuali per **l'inquadramento delle attività di design nei settori tessile, moda e accessori**, con applicazione dello specifico credito d'imposta disciplinato dal [comma 202 dell'articolo 1 L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020) e ss.mm.ii.

A decorrere dunque **dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2020, per le imprese del settore abbigliamento e degli altri settori a rinnovo periodico dei prodotti**, risultano agevolabili **i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari** che presentino **una pluralità di elementi di novità rispetto alle collezioni o campionari precedenti**, quali:

- tessuti o materiali utilizzati;
- combinazione di tessuti/materiali;
- disegni e forme;
- colori;
- altri elementi rilevanti.

Infine, la [risoluzione 41/E/2022](#) rammenta che, l'individuazione delle attività ammissibili e la quantificazione delle spese eleggibili, *"non possono prescindere"* da:

- **la definizione della *Work Breakdown Structure*** del progetto di ricerca;
- **l'individuazione delle singole unità elementari (*Work Packages* e *Work Breakdown Elements*)**;
- **l'associazione del *team* dedicato al progetto**;
- **l'indicazione dei costi connessi**;
- **il *Work In Progress*, sia in termini di costi sostenuti, sia di raggiungimento dell'obiettivo.**

IVA

Criptovalute sempre più simili alle valute straniere

di Greta Popolizio



L'inquadramento giuridico dei **digital asset** procede lentamente, per l'estrema varietà di forme in cui si manifestano e per la loro diffusione transnazionale.

Gli ordinamenti nazionali e sovranazionali tentano di **rincorrere** i fenomeni digitali di tipo economico e finanziario, con l'intenzione di **condividere** e **crystallizzare** alcuni principi cardine che possano disciplinare, a livello di fondamento, l'evoluzione del **settore**.

L'Unione Europea sta cercando di inquadrare il **trattamento ai fini Iva delle varie operazioni che si possono generare con le cd. "cripto -attività"**.

I documenti ufficiali che fino a qui si sono occupati del tema sono ancora pochi:

- **Sentenza Corte di Giustizia EU C-264/14 del 2015**, cd. "Caso Hedqvist";
- **Working Paper del Comitato Iva n. 892 del 2016**;
- **Proposta di Regolamento di modifica della Direttiva 2019/1937**;
- **Working Paper del Comitato Iva n. 1037 e 1038 del 2022**.

In particolare, il *working paper* n.1037, pubblicato il 24 febbraio 2022, ha lo scopo di **ricapitolare, riassumere e coordinare** le analisi effettuate finora, **sia dagli organismi comunitari che mondiali (Ocse)**.

Viene preliminarmente richiamata la **definizione generale di "Cripto attività"**, inserita nella Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio relativo ai Mercati delle Cripto-Attività e che modifica la **Direttiva Ue 2019/1937** (cd. Regolamento MiCA), secondo cui un *crypto asset* è **"una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia del registro distribuito o una tecnologia analoga"**.

Tali **cripto-asset** possono essere suddivisi in **tre principali categorie**:

- **Payment token**, operano come unità di conto e sono utilizzati come **strumenti di pagamento**, ad esempio le cripto valute (Bitcoin, Ethereum ecc.)
- **Security token**, chiamati anche “*financial tokens*”, concepiti come attività negoziabili, spesso detenute a scopo di **investimento** (es. Spice e tZero)
- **Utility token**, consentono lo scambio o l'accesso a determinati beni o servizi, simili a *voucher*, sebbene per la loro natura mutevole e spesso “ibrida” **non pare si possa farli rientrare nell'ambito della cd. “Direttiva Voucher”** (si veda WP del Comitato Iva n. 993 del 21.02.2020).

A seguire, il *working paper* n.1037 si focalizza sulle criptovalute, o Payment token, intese come **strumento di pagamento**, con l'intento di verificare se le relative operazioni siano **rilevanti o non rilevanti ai fini Iva** e, ove rilevanti, se siano **imponibili od esenti** ([articolo 135 Direttiva Iva 2006/112/CE](#)).

La creazione di cripto asset (*mining-forging*)

La **creazione di criptovalute** avviene principalmente con due diverse metodologie: il *mining*, basato su un processo cd. di *proof of work*, ed il *forging*, basato su processo di *proof of stake*.

Le due **tecniche di creazione** possono presentare **differenti trattamenti dal punto di vista reddituale** ma sotto gli aspetti Iva entrambe vengono classificate come **operazioni rilevanti** (se effettuate da soggetto passivo), in quanto si tratterebbe di un “**servizio**” – la verifica e la registrazione su relativa blockchain – effettuato dietro **corrispettivo** – la criptovaluta *minata* o *forgiata*. Il regime applicabile sarebbe **l'esenzione ex articolo 135, part.1 lett.(e) e/o (d) della Direttiva Iva**.

I digital wallet

La detenzione, l'utilizzo e lo scambio di criptovalute presuppone l'utilizzo di un cd. *digital wallet*. Ne esistono di diversi tipi, *on-line* o *off-line* a seconda che siano o meno **connessi in rete, non custoditi o custoditi**, a seconda che siano **gestiti** da un terzo o direttamente dal proprietario.

A prescindere dalle diverse tipologie, ciò che rileva ai fini **Iva** è la **corresponsione di un corrispettivo al provider**.

Nel caso sia prevista una *fee*, il *provider*, in linea di principio, si qualifica come **soggetto passivo** e le relative operazioni divengono **rilevanti ai fini Iva** ma anche queste inquadrabili nell'ipotesi di **esenzione** di cui alle lett. (e) e (d) dell'articolo 135 della **Direttiva**.

Operazioni di intermediazione (*exchange*)

In linea con quanto statuito dalla Corte nel caso *Hedqvist*, il Comitato ritiene che il **servizio di scambio** (tra diverse criptovalute o tra crypto e valute legali) costituisca una **prestazione di servizi rilevante**, rientrante nell'**esenzione** come visto sopra.

Utilizzo come strumento di pagamento

Anche in questo caso il Comitato **non si è discostato dalla decisione della Corte di Giustizia** e ritiene che quando si è in presenza di una operazione “ordinaria” di cessione di beni o prestazione di servizi dove la criptovaluta si configura come **strumento di pagamento**, si debba applicare la disciplina propria dell'**operazione** sottostante, con la particolarità che **la base imponibile deve essere determinata convertendo la criptovaluta in valuta avente valore legale** (cd. **valuta fiat**).

In calce al documento è infine riepilogato **l'attuale assetto normativo** dei diversi Stati membri in relazione ai vari **fenomeni riguardanti le crypto attività**.

AGEVOLAZIONI

Contributi per le imprese esportatrici colpite dal conflitto in Ucraina

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Dal 12 luglio 2022 è stato introdotto un **nuovo strumento a supporto delle imprese italiane** che, a seguito del conflitto in Ucraina, hanno subito delle **perdite di fatturato** derivanti dalle mancate vendite verso i territori interessati dalla guerra.

Le procedure sanzionatorie introdotte dall'Ue (es. embargo), in risposta alla missione militare della Russia, hanno causato ingenti **danni economici per le imprese italiane** che effettuavano scambi commerciali con le aree interessate dal conflitto (Ucraina, Russia e Bielorussia).

Per **sostenere le aziende esportatrici** maggiormente legate ai suddetti mercati esteri, è stato introdotto un nuovo **finanziamento a tasso agevolato** (con rimborso a tasso zero) in regime “*de minimis*”, affiancato da **un contributo a fondo perduto in regime di Temporary Crisis Framework** (Comunicazione della Commissione europea 2022/C 131 I/01 final del 24 marzo 2022), recante il “*Quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina*” e s.m.i. – Sezione 2.1 – Aiuti di importo limitato.

L'intervento è finanziato dal Fondo 394/81 ed è destinato alle **PMI e Mid Cap italiane**, costituite in forma di **società di capitali**, che:

1. hanno depositato presso il Registro imprese **almeno tre bilanci relativi a tre esercizi completi**;
2. hanno un **fatturato export medio nel triennio 2019-2021** derivante da **esportazioni dirette verso Ucraina e/o Federazione Russa e/o Bielorussia** pari ad **almeno il 20% rispetto al fatturato totale del triennio**, come **dichiarato e asseverato** da un soggetto iscritto al **Registro dei Revisori Contabili tenuto dal MEF**;
3. hanno riscontrato **un calo del fatturato dalle tre aree** che, al **termine dell'esercizio 2022**, dovrà risultare **almeno pari al 20% del fatturato medio realizzato verso le medesime tre aree geografiche nel precedente triennio**.

Rientrano nella **definizione di Mid Cap italiane** le società a **media capitalizzazione**, ossia quelle non qualificabili come PMI, con un **numero di dipendenti non superiore alle 1.500 unità** calcolate conformemente all'Allegato I del Regolamento Ue 651/2014 della Commissione Europea del 17 giugno 2014 e s.m.i. (circolare n. 1/394/2022).

Fino alle ore 18:00 del 31 ottobre 2022, salvo chiusura anticipata per esaurimento delle risorse finanziarie disponibili, sarà pertanto operativo un nuovo finanziamento agevolato **dedicato alle imprese che hanno realizzato negli ultimi 3 anni esportazioni complessive verso Ucraina, Federazione Russa e/o Bielorussia pari almeno al 20% del fatturato medio dell'ultimo triennio** subendo, a causa del conflitto, **una flessione dei ricavi**.

La percentuale in questione viene determinata dal **rapporto tra il fatturato medio estero a livello aggregato verso Ucraina e/o Federazione russa e/o Bielorussia e il fatturato medio totale calcolato sulla base dei dati presenti nelle dichiarazioni Iva relative agli anni 2019, 2020 e 2021**, con riferimento ai valori dei **rigli VE30 e VE34** (relativi al fatturato estero verso le tre aree geografiche di interesse) **rapportati al rigo VE50** (fatturato complessivo dell'impresa).

I finanziamenti, della **durata di 6 anni** di cui 2 di pre-ammortamento, saranno concessi per un **importo fino a 1,5 milioni di euro** (in funzione della classe di *scoring*), nel limite del **25% dei ricavi degli ultimi due bilanci approvati e depositati**, prevedendo il **rimborso a tasso zero** e una **quota a fondo perduto che può arrivare fino al 40%**. Tale **quota di co-finanziamento a fondo perduto** sarà concessa, in ogni caso, **nei limiti dell'importo massimo complessivo di agevolazione** in regime di *Temporary Crisis Framework*, pari a **400.000 euro per impresa**.

Rientrano tra le **spese ammissibili e finanziabili** quelle volte alla **realizzazione di investimenti produttivi** quali, ad esempio, **l'acquisto di macchinari**, apparecchiature ad uso produttivo, impianti e beni strumentali o il **potenziamento/riconversione di beni produttivi e strumentali** esistenti oppure gli **investimenti destinati alle tecnologie hardware e software e digitali** in genere, incluso il potenziamento o la riconversione di tecnologie esistenti.

In **fase di compilazione della domanda** l'impresa richiedente dovrà:

- **indicare il dato relativo al fatturato estero** registrato in ciascuno dei tre anni di monitoraggio verso le tre geografie (Ucraina e/o Federazione Russa e/o Bielorussia), **allegando l'asseverazione rilasciata da parte del soggetto revisore**, ivi **incluse le dichiarazioni Iva sottostanti**;
- **dichiarare una previsione di calo del fatturato estero** a livello aggregato verso Ucraina, Federazione Russa e/o la Bielorussia che, **al termine dell'esercizio 2022**, dovrà essere **complessivamente pari o superiore al 20% del fatturato medio estero realizzato verso tali Paesi nel triennio precedente**.

Entro il 31 dicembre 2023 il richiedente dovrà attestare, mediante **dichiarazione e asseverazione** da parte di un soggetto iscritto al registro dei Revisori Contabili tenuto dal MEF,

di aver subito effettivamente il calo di fatturato previsto per l'esercizio 2022 a livello aggregato verso le aree geografiche più volte richiamate.

Si ricorda infine che, **la presentazione della domanda non comporta il diritto alla delibera dell'intervento**, che resta subordinata al **completamento dell'istruttoria da parte di Simest** e all'**effettiva disponibilità delle risorse finanziarie**.

PENALE TRIBUTARIO

Patteggiamento solo se il debito tributario viene preventivamente estinto

di **Marco Bargagli**



Quando si parla di **frode fiscale** ci si riferisce generalmente a tutte le **forme più insidiose di evasione fiscale** poste in essere con modalità o comportamenti **spiccatamente fraudolenti**, ovvero a quelle organizzazioni criminali che operano con il precipuo scopo di compiere **illeciti tributari di varia natura**.

Nell'ambito della **frode fiscale** rientrano, oltre alla **classica erosione di base imponibile** attuata mediante **l'occultamento di ricavi in "nero"**, le altre **fattispecie riconducibili alla frode carosello** perpetrata con l'emissione e l'utilizzo di **fatture false** da parte di **società cartiere**.

Giova ricordare che la **società cartiera**:

- non dispone solitamente di **un'idonea organizzazione di uomini e mezzi**;
- è amministrata da un **soggetto prestanome (c.d. testa di legno)**;
- **è una società neo costituita, senza una lunga storia commerciale**;
- non versa le **imposte dovute**;
- non istituisce la contabilità;
- viene **posta in liquidazione** pochi mesi dopo la sua costituzione.

Il nostro **ordinamento giuridico** prevede **precise sanzioni** nei confronti di chi partecipa ad una frode carosello mediante l'utilizzo e l'emissione di fatture false.

A livello normativo, **l'ordinamento penale-tributario** nazionale sancisce:

- la **reclusione da quattro a otto anni** nei confronti di **chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, elementi passivi fittizi (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)).

- la **reclusione da quattro a otto anni** per chiunque, 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** (ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)).

Ciò posto, si ricorda che **l'istituto del patteggiamento**, in ambito penale, è previsto **dall'[articolo 444 c.p.c.](#) (rubricato applicazione della pena su richiesta)**, a mente del quale **l'imputato e il Pubblico Ministero possono chiedere al giudice l'applicazione**, nella specie e nella misura indicata, di una **sanzione sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo**, ovvero di una **pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni soli o congiunti a pena pecuniaria**.

Inoltre, sempre **l'ordinamento penale tributario** contempla **cause di non punibilità** qualora il **soggetto attivo del reato** provveda ad **estinguere tutti i debiti tributari a suo carico**.

In particolare **[l'articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato cause di non punibilità)**, prevede che:

- i reati di cui agli [articoli 10-bis](#) (omesso versamento di ritenute dovute e certificate), [10-ter](#) (omesso versamento di Iva) e [10-quater](#) dello stesso decreto (indebita compensazione di crediti non spettanti) **non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, **sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**, anche a seguito delle **speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento** previste dalle norme tributarie, nonché del **ravvedimento operoso**;
- i reati di cui agli [articoli 4 \(dichiarazione infedele\)](#) e [5 \(dichiarazione omessa\)](#) D.Lgs. 74/2000 **non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**, a seguito del **ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, **sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.

[L'articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#) (circostanze del reato), prevede che **fuori dai casi di non punibilità**, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono **diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie** indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, **sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Inoltre, per i delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000 l'applicazione della pena ai sensi dell'[articolo 444 c.p.p.](#) può essere chiesta dalle parti solo quando i debiti tributari sono stati estinti con le modalità sopra indicate, nonché con il **ravvedimento operoso**.

La suprema Corte di Cassazione, terza sezione penale, con la sentenza n. 25656/2022 del 27.05.2022, ha confermato che il patteggiamento, per il reato di fatture false, è ammesso se il soggetto attivo del reato estingue prima l'obbligazione tributaria.

Come chiarito dagli Ermellini, l'[articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#) prevede quale **condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari non la «restituzione del profitto» ma il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonché il ravvedimento operoso.

In merito, **l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera il debito tributario** ([articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#)), in quanto se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, **l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.**

Quindi, tenuto conto che **l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti** genera l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, **ne consegue che per poter accedere al patteggiamento è necessario il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonché il ravvedimento operoso.

Di conseguenza, la **preclusione al patteggiamento** ex [articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, **opera anche con riferimento all'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) (emissione di fatture per operazioni inesistenti).**