

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**

Seminario di specializzazione
**REGIMI AGEVOLATIVI PER LE PERSONE FISICHE
CHE SI TRASFERISCONO IN ITALIA**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

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 “esercente **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 mutuate 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

Seminario di specializzazione
**QUADRO RW 2022: I CONTROLLI PRIMA
DELL'INVIO DELLE DICHIARAZIONI**

[Scopri di più >](#)

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 cristallizzare** 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 criptovalute (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 cripto 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 cripto attività**.

AGEVOLAZIONI

Contributi per le imprese esportatrici colpite dal conflitto in Ucraina

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

SOSTENIBILITÀ D'IMPRESA: RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA, SOCIETÀ BENEFIT, COMPLIANCE E RATING ESG, NORMATIVE ESISTENTI, SVILUPPI FUTURI

[Scopri di più >](#)

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 **righi 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

Seminario di specializzazione

REATI TRIBUTARI

[Scopri di più >](#)



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, **semprché 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**).