

Indeducibilità di costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo



Berardo Lanci

Avvocato
Studio CMS - Adonnino
Ascoli & Cavasola Scamoni,
Roma e Milano

La disciplina del trattamento ai fini fiscali dei costi da reato non rappresenta una novità per l'ordinamento italiano. Infatti, il comma 4-bis dell'articolo 14 L. n. 537/1993, inserito dall'articolo 2 L. n. 289/2002, conteneva già i criteri sulla base dei quali i costi da reato dovevano, a determinate condizioni, ritenersi indeducibili. Si osserva peraltro come il menzionato comma 4-bis fosse stato inserito proprio dopo la disposizione – il comma 4 appunto – relativa al trattamento dei "proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo", i quali devono essere ricompresi, se in esse classificabili, in una delle categorie di reddito previste dall'articolo 6, comma 1, TUIR[1]. Pertanto, il comma 4 ed il comma 4-bis dell'articolo 14 L. n. 537/1993 contengono la disciplina relativa al trattamento fiscale dei componenti – positivi e negativi – di reddito connessi con la sussistenza di un reato. Oggetto del presente intervento è l'illustrazione delle novità in merito alla disciplina dei costi da reato introdotte dall'articolo 8, commi 1, 2 e 3, D.L. n. 16/2012, che ha, tra l'altro, modificato il comma 4-bis[2][3] sopra richiamato e previsto una specifica disposizione in merito al trattamento delle componenti di reddito connesse con le operazioni oggettivamente inesistenti

1. Considerazioni generali

Sulla base della disposizione vigente, come modificata dal richiamato articolo 8, comma 1, del D.L. n. 16/2012, non sono deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi, a differenza di quanto genericamente previsto dalla disposizione previgente, in base alla quale era indeducibile ogni componente negativo di reddito riconducibile a condotta penalmente rilevante.

È peraltro previsto che la non deducibilità dei costi e delle spese dei beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo sia condizionata all'esercizio dell'azione penale ovvero al fatto che il giudice abbia comunque emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

L'elemento innovativo da ultimo evidenziato, ovvero la necessità, ai fini del mancato riconoscimento della sussistenza dei presupposti per la deducibilità dei costi, che sia stata esercitata l'azione penale o comunque sia stato emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato, denota la rilevante differenza del nuovo regime rispetto a quello previgente, nel quale non era prevista la sussistenza di una analoga condizione ma, esclusivamente, come detto, che i costi e le spese fossero riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato.

Peraltro, in conseguenza del fatto che il regime di indeducibilità colpisca esclusivamente i costi per acquisto di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento del delitto non colposo – non assumendo alcuna rilevanza a tal fine i costi per acquisti genericamente relativi a fattispecie penalmente rilevanti – non dovrebbero fra questi rientrare i costi esposti nelle fatture oggettivamente inesistenti, in quanto non sostenuti al fine di acquisire beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di attività costituenti delitti non colposi: la loro indeducibilità discenderebbe piuttosto dall'applicazione delle regole ordinarie per la determinazione del reddito. Al riguardo si osserva inoltre che sembrerebbe invece rientrare nel campo di indeducibilità previsto dal comma 4-bis in commento il costo sostenuto dall'utilizzatore per il pagamento della commissione all'emittente della fattura per operazione inesistente[4].

È cosa nota poi il fatto che la disciplina dei costi da reato avesse sollevato, fin dalla sua introduzione, dubbi in ordine alla corretta interpretazione dei presupposti soggettivi e oggettivi richiesti per la sua applicazione, soprattutto in considerazione della circostanza per cui la previgente disposizione facesse generico riferimento ai costi ed alle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato. È evidente quindi in questo ambito l'importanza della modifica normativa mediante la quale il legislatore ha riformulato il comma 4-bis sostituendolo con una nuova disposizione che, oltre ad individuare in maniera puntuale la tipologia di reato al ricorrere del quale viene meno la condizione per la deduzione ai fini fiscali della relativa componente negativa di reddito, ne precisa il momento in cui la disposizione produce i propri effetti nonché le conseguenze

del venir meno dei presupposti sulla base dei quali il contribuente aveva visto disconoscersi il diritto a dedurre determinate componenti negative di reddito.

La puntualità degli elementi costitutivi della nuova disposizione denota l'intento del legislatore di volere, come peraltro confermato nella stessa relazione governativa al D.L. n. 16/2012, inserire una disposizione contenente una "regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile", così respingendo le diverse critiche sollevate in precedenza a commento del comma 4-bis che veniva visto come una previsione di applicazione di una "sanzione impropria". Al riguardo si osserva come in effetti le previsioni di cui al rinnovato comma 4-bis contengano elementi per i quali il disconoscimento della deduzione dei costi da reato rappresenti non altro che una disposizione tesa a limitare, in linea con i principi dell'ordinamento tributario, l'effetto della mancanza di inerenza ai fini fiscali degli elementi negativi di reddito connessi con la sussistenza di una fattispecie delittuosa. Nell'antecedente formulazione del comma 4-bis, anche alla luce delle considerazioni di cui alla Circolare n. 42/E del 26 settembre 2005, l'indeducibilità aveva il chiaro obiettivo di provocare una sanzione indiretta anche dove i costi da reato fossero oggettivamente inerenti. Oggi invece, a seguito dell'intervento del legislatore volto a circoscrivere l'indeducibilità in modo più rigoroso, si è giunti ad un concetto di non inerenza oggettiva[5].

Ultima breve riflessione in merito alla portata generale della disposizione in commento attiene all'effetto che la stessa produce in termini più ampi. Si osserva infatti che l'applicazione del comma 4 dell'articolo 14 L. n. 537/1993 – che, come in precedenza ricordato, dispone l'assoggettamento a tassazione dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito penale – in combinazione con il comma 4-bis, seppur rinnovato, determina, con riferimento a fattispecie costituenti delitti non colposi, la sussistenza di un regime impositivo in cui, a fronte della tassazione di ricavi derivanti da attività costituente delitto non colposo non viene ammessa in deduzione la relativa componente di costo. La formulazione di detta norma ha determinato quindi un vero e proprio regime di asimmetria impositiva[6].

2. Il regime di indeducibilità dei costi da reato

2.1. I requisiti di applicazione della norma

Il rinnovato comma 4-bis introduce una previsione per cui i costi da reato indeducibili sono individuati, per lo meno a livello teorico[7], in maniera più puntuale rispetto a quanto avvenisse nella precedente formulazione della norma che genericamente faceva riferimento a quei costi riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato. Ma veniamo all'analisi dei singoli elementi costitutivi il nuovo comma 4-bis. Innanzitutto si osserva come la versione vigente della disposizione faccia riferimento a "i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo". Viene quindi delimitato l'ambito di indeducibilità rispetto a quanto facesse in precedenza l'articolo 14 comma 4-bis. È evidente quindi la differente portata della disposizione che, a seguito delle novità in commento, determina l'indeducibilità

delle componenti negative di reddito relative ai soli elementi direttamente utilizzati per il compimento delle attività illecite e non alle stesse genericamente riferibili. Si osserva innanzitutto che la rinnovata disposizione faccia riferimento alle sole ipotesi di delitti non colposi, a differenza di quanto avvenisse in precedenza, in cui la deducibilità era limitata con riferimento ai reati in genere. Circoscrivendo l'area di indeducibilità ai soli componenti negativi di reddito relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, si è voluto quindi evitare di colpire chi non ha posto in essere comportamenti con intenzionalità. Peraltro, evidenti sono gli effetti in termini di individuazione dei costi indeducibili che, sulla base della vigente disposizione sono solo quelli direttamente utilizzati per il compimento del reato, mentre nella versione previgente erano tutti quelli riconducibili al reato commesso.

Al riguardo, è importante ricordare che nella Circolare n. 32/E dell'Agenzia delle Entrate è stato chiarito che la norma si applica ai costi relativi ai beni e servizi direttamente utilizzati, anche se non esclusivamente[8], per il compimento del delitto non colposo.



2.2. I presupposti procedurali per la contestazione dell'indeducibilità dei costi da reato

Oltre a quanto esposto nel precedente paragrafo con riferimento ai requisiti per l'applicazione della norma, la novella legislativa prevede, ai fini della contestazione dell'indeducibilità dei costi da reato, che il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale in relazione al delitto non colposo di cui trattasi o comunque che il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ovvero sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

In passato, la genericità del testo normativo e l'assoluta assenza di una previsione legislativa analoga, aveva indotto molti uffici finanziari a contestare la deducibilità di detti costi sulla base della mera trasmissione alla Procura della Repubblica della notizia di reato a carico del contribuente. In questo modo, non erano isolati i casi in cui all'Amministrazione finanziaria spettava il ruolo di valutazione in via preliminare, rispetto all'intervento dell'autorità giudiziaria, della rilevanza penale o meno di una condotta del contribuente.

Con la novella legislativa, che ha ritenuto necessaria una pronuncia preliminare, seppur non definitiva, dell'autorità giudiziaria è stato riconosciuto il giusto valore alla valutazione dell'organo competente in merito. Il legislatore ha quindi

subordinato al pronunciamento – eventualmente preventivo – degli organi giudiziari il potere dell'Amministrazione finanziaria di contestare la deducibilità dei costi relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi^[9].

La stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 32/E ha sottolineato come l'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero sia di per sé un "atto idoneo ad integrare il presupposto di accesso al regime". Peraltro, una riflessione merita l'ipotesi in cui la deduzione dei costi di cui si discute venga disconosciuta a seguito di sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato. Tale fattispecie viene equiparata, ai fini della norma in commento, alle ipotesi di condanna del reo in quanto la sentenza dalla quale risulti la mera prescrizione del reato ascritto non dichiara, nel merito, l'assoluzione dell'imputato e non fa quindi venir meno, ai fini impositivi, l'interesse del legislatore al disconoscimento ai fini fiscali del relativo costo. Al riguardo è tuttavia importante considerare che il soggetto destinatario di una sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato non deve necessariamente vedersi disconosciuto il suo diritto alla deduzione di quel costo. Infatti nulla pregiudica la facoltà dello stesso di rinunciare alla prescrizione ai sensi dell'articolo 157 del Codice penale al fine di ottenere una sentenza di assoluzione nel merito e, per l'effetto, vedersi riconosciuto il proprio diritto a dedurre i costi sostenuti.

2.3. Il rimborso per mancanza dei presupposti per il disconoscimento della deduzione

Il comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8 D.L. n. 16/2012 contiene una disposizione tesa a regolamentare l'ipotesi in cui venga meno il presupposto procedurale in ragione del quale i costi sono stati considerati fiscalmente indeducibili in quanto direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose.

Nello specifico, la disposizione prevede che, se a seguito della ripresa a tassazione dei costi da reato, secondo quanto indicato nei paragrafi precedenti, intervenisse una sentenza definitiva di assoluzione ex articolo 530 del Codice di procedura penale (di seguito c.p.p.), oppure una sentenza definitiva di non luogo a procedere ex articolo 425 c.p.p. fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione del reato, o, infine, una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi ex articolo 529 c.p.p. – cioè nell'ipotesi in cui la sentenza sia fondata sul fatto che l'azione penale non doveva essere iniziata o proseguita oppure quando la prova della sussistenza dei requisiti per la procedibilità è insufficiente o contraddittoria – al contribuente spetterebbe il rimborso delle maggiori imposte e dei relativi interessi versati in relazione alla contestata indeducibilità dei costi. Dall'emanazione delle predette sentenze definitive, decorre per il contribuente il *dies a quo* per il computo dei termini entro cui richiedere la restituzione di quanto indebitamente versato a seguito del disconoscimento della deduzione dei costi. L'Agenzia delle Entrate, con la menzionata Circolare n. 32/E, ha peraltro chiarito che, oltre ad imposte ed interessi, il contribuente è tenuto anche al rimborso delle relative sanzioni. E questo, anche nelle ipotesi in cui le sanzioni siano state pagate in sede di ricorso ad uno degli istituti definitivi di cui al D.Lgs. n. 218/1997, di cui al D.Lgs. n. 546/1992 o di cui al D.Lgs. n. 472/1997.

3. La fatturazione per operazioni inesistenti

3.1. Le operazioni oggettivamente inesistenti

Il comma 2 dell'articolo 8 D.L. n. 16/2002 è dedicato all'analisi della fattispecie connessa con beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati. In particolare, la disposizione citata prevede che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi.

L'obiettivo che il legislatore si è posto con l'introduzione della predetta norma è rappresentato dalla volontà di riconoscere, nel rispetto del principio di capacità contributiva, l'inesistenza di elementi positivi di reddito afferenti ai componenti negativi di reddito correlati con beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati. Coerentemente con questa impostazione ed in linea con le ordinarie regole di determinazione del reddito imponibile, non sono deducibili i costi relativi ai predetti beni e servizi, non effettivamente scambiati o prestati.



Per l'ipotesi di cui al predetto comma 2 dell'articolo 8, il legislatore ha peraltro previsto l'applicazione di una sanzione amministrativa dal 25 al 50%^[10] dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. Si è in questo modo inteso fornire comunque una risposta all'antigiuridicità della fattispecie in esame, che sarebbe rimasta, in ipotesi contraria, non sanzionata, in considerazione del fatto che le sanzioni amministrative ordinarie dal 100 al 200% ovvero dal 120 al 240% di cui all'articolo 1 D.Lgs. n. 471/1997 non avrebbero trovato applicazione in considerazione del fatto che, apportando al risultato d'esercizio le due variazioni di medesimo ammontare ma di segno opposto non sarebbe emersa alcuna maggiore imposta su cui calcolare le menzionate sanzioni ordinarie.

Tuttavia, considerato che gli elementi positivi di reddito sopra indicati sono irrilevanti, ai fini della determinazione del reddito, nel limite dei relativi componenti negativi di reddito, non si può escludere che permanga comunque un imponibile assoggettabile a tassazione, qualora gli elementi positivi di reddito siano di ammontare superiore rispetto a quelli negativi. Questo maggiore imponibile tassabile non sembra possa

essere considerato rientrante nella disposizione di cui al comma 2 dell'articolo 8 in commento, con conseguente applicazione allo stesso delle sanzioni amministrative ordinarie di cui all'articolo 1 D.Lgs. n. 471/1997 e non della sanzione amministrativa specifica dal 25 al 50%, applicabile peraltro ai costi e non alla misura dei ricavi eccedenti.

3.2.

Le operazioni soggettivamente inesistenti

Le novità introdotte con il D.L. n. 16/2012, seppur non contengano alcuna disposizione espressamente volta al trattamento della fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti, inducono comunque a fare delle riflessioni. In particolare, si osserva che la modifica dell'articolo 4-bis, che fa espresso riferimento ai costi per acquisto di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di attività costituenti delitti non colposi, non possa ricomprendere in sé anche il costo connesso al pagamento di una fattura emessa da un soggetto diverso da quello che ha ceduto il bene ovvero prestato il servizio. Tale importante statuizione – che trova peraltro conferma sia nella relazione illustrativa al D.L. n. 16/2012 sia nell'interpretazione della norma fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 32/E/2012 – non fa tuttavia venir meno la necessità di vagliare la sussistenza delle condizioni ordinariamente poste alla base della deduzione di un costo. La menzionata Circolare infatti, dopo aver riconosciuto l'effetto della disposizione novellata in merito alla deduzione dei costi per fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, ben si cura di ricordare che la deducibilità di detti costi "è comunque subordinata all'esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi". Ovviamente, anche in

questa ipotesi, come già visto per le operazioni oggettivamente inesistenti, rimane in ogni caso indeducibile il costo sostenuto per commettere il reato, ravvisabile nel compenso corrisposto dall'utilizzatore della fattura a chi l'ha emessa.

4.

Gli effetti della disposizione ai fini IRAP

L'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 8 D.L. n. 16/2012 prevede infine l'applicazione delle disposizioni commentate nei paragrafi precedenti anche all'Imposta regionale sulle attività produttive (di seguito IRAP). Pertanto, la ripresa a tassazione dei costi per l'acquisto di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi avrà ad oggetto anche la determinazione della base imponibile IRAP. Tanto vale anche nelle ipotesi di rimborso a seguito di sentenza di assoluzione. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 32/E, ha peraltro precisato che anche le disposizioni relative alle fatturazioni per operazioni oggettivamente inesistenti hanno valenza ai fini IRAP. Nello specifico, nella menzionata Circolare è chiarito che la sanzione unica, nella misura dal 25 al 50%, ha valenza ai fini sia delle imposte sui redditi che dell'IRAP.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.formiche.net/wp-content/uploads/2013/09/Tasse.jpg> [25.07.2014]

http://www.rivistafiscaleweb.it/wp-content/uploads/2013/03/avvocato_martello_4102.jpeg [25.07.2014]

[1] L'ambito di applicazione della norma è stato peraltro ampliato dall'articolo 36, comma 34-bis, della Legge (di seguito L.) n. 223/2006, secondo cui la disposizione di cui al comma 4 in commento si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi (di seguito TUIR), sono comunque considerati come redditi diversi.

[2] Si riporta di seguito la versione del comma 4-bis previgente nonché quella vigente, così come modificata dall'articolo 8, comma 1, del Decreto Legge (di seguito D.L.) n. 16/2012: (i) versione previgente: "Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti"; (ii) versione vigente: "Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157

del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

[3] L'articolo 8, comma 3, D.L. n. 16/2012, ha introdotto una disciplina transitoria secondo la quale le novità legislative si applicano, ove più favorevoli e sempre che i relativi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate non siano divenuti definitivi, anche a fatti o atti avvenuti prima della entrata in vigore delle modifiche normative in commento.

[4] In linea con le osservazioni riportate si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 32/E del 3 agosto 2012. Si rinvia al successivo paragrafo 3 per l'analisi delle implicazioni connesse con le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

[5] Per una più dettagliata analisi di tale aspetto, si rinvia alle considerazioni contenute nella Circolare Assonime n. 14 del 28 maggio 2012.

[6] Una riflessione in tale ambito attiene alla differenza tra le ipotesi di spese e costi relativi ad attività illecite nel loro complesso e le ipotesi di spese e costi relativi a singoli atti illeciti compiuti in un'attività imprenditoriale o professionale in sé lecita. In merito al primo caso, dubbi e perplessità rispetto

alla precedente disciplina permangono. Infatti, se un'attività è totalmente illecita, anche nel nuovo assetto normativo, viene tassata sulla base dei ricavi lordi e cioè con un prelievo senza dubbio più oneroso rispetto a quello fissato per un'attività imprenditoriale non costituente fattispecie delittuosa e ciò in quanto liceità o illiceità non costituiscono elemento di differenziazione tale da influire sulla capacità contributiva dei soggetti.

[7] Non si esclude infatti che comunque a livello pratico, soprattutto in ipotesi di imprese di rilevanti dimensioni, permanga la difficoltà di individuare i costi in argomento.

[8] Sarebbe al riguardo legittimo domandarsi se in tale ipotesi non fosse più corretto limitare l'indeducibilità del costo alla misura di utilizzo di quel bene o servizio per il compimento del delitto non colposo.

[9] La disposizione pone nella pratica peraltro un problema di coordinamento tra autorità giudiziaria ed amministrazione finanziaria, necessario anche in considerazione del fatto che il disconoscimento della deduzione dei costi deve in ogni caso essere effettuato entro gli ordinari termini di accertamento, eventualmente raddoppiati nell'ipotesi di reato di cui al Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 74/2000. Di tale esigenza è peraltro consapevole l'Agenzia delle Entrate, come si evince dalla menzionata Circolare n. 32/E del 2012.

[10] La medesima disposizione prevede inoltre che in nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 D.Lgs. n. 472/1997, e che la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997.