
Indeducibilità dei costi da reato, fatture oggettivamente inesistenti, fatture soggettivamente false

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 1 Giugno 2012

Il Governo è intervenuto sulla deducibilità dei cd. "costi da reato"; ecco tutti i dubbi sulla possibilità di detraibilità o meno di tali costi.

Più chiarezza sulla indeducibilità dei costi da reato.

Il decreto sulle semplificazioni fiscali, 2 marzo 2012, n. 16, ha riformulato la disposizione normativa che, tassando i ricavi al lordo dei costi sostenuti, aveva determinato numerosi problemi interpretativi generando un notevole contenzioso tra il fisco ed i contribuenti.

La novella risolve quindi i motivi di legittimità costituzionale proposti dalle imprese che impugnavano i relativi avvisi di accertamento per mancato rispetto del principio di capacità contributiva.

Fatti, atti o attività qualificabili come reato

In particolare l'art. 8, cc. 1, 2 e 3 del D.L. 16/2012 (sulle semplificazioni fiscali) rubricato alle "Misure di contrasto all'evasione" è intervenuto sulla definizione in questione che sostituisce quella relativa ai costi e spese a fattispecie penalmente rilevanti.

Secondo quanto previsto dal comma 1, art. 8, in questione (trasfuso nell'ambito del comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537)

"... Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con 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 penale¹.

Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi...”.

La nuova norma, quindi collega l'indeducibilità del costo il suo collegamento diretto con il delitto non colposo e non più, come nel passato, al costo o alla spesa genericamente sostenuta nell'ambito dell'attività imprenditoriale che ha generato fattispecie qualificabile quale reato.

Ciò che viene reso indeducibile è la spesa sostenuta che ha causato la condotta penalmente rilevante, ma non i costi estranei alla fattispecie medesima. Ad esempio, è stato osservato² che a seguito della nuova formulazione non sarà deducibile il pagamento effettuato per la tangente, ma lo saranno tutte le altre spese riferibili all'appalto illecitamente acquisito.

Fatture soggettivamente inesistenti

La giurisprudenza e la dottrina hanno individuato, già da tempo, una definizione delle fatture soggettivamente inesistenti; in sostanza, esse riguardano i casi in cui il documento viene emesso per una prestazione o una cessione realmente avvenuta ma l'emittente (prestatore o cedente) non è quello che effettivamente ha effettuato l'operazione.

Per effetto della nuova disposizione introdotta dal decreto legge n. 16/12, i costi e le spese esposti in fattura che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi non possono essere resi indeducibili in capo al destinatario della fattura.

In pratica, il bene o servizio acquistato non può essere ritenuto direttamente utilizzato per la consumazione del delitto, trattandosi di operazione commerciale lecita (i beni, per esempio, possono essere stati successivamente trasferiti, commercializzati, eccetera) ma certificata da una fattura emessa da soggetto diverso dal cedente o prestatore.

Ne consegue, come espresso da alcuni Autori³ ai soggetti coinvolti nelle frodi carosello non potrà essere più contestata l'indeducibilità del costo, in presenza degli altri presupposti di deduzione imposti dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Resterebbe comunque dovuta (a nostro parere, se non è provata la buona fede) l'Iva detratta a seguito dell'acquisto del bene o del servizio da soggetto diverso da quello effettivo, proprio in virtù delle diverse e più stringenti regole di detrazione dell'imposta previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Fatture oggettivamente inesistenti

In termini generali, secondo la nozione desunta da spunti giurisprudenziali e contributi dottrinali, concernono le ipotesi in cui la fattura certifica la vendita di un bene o di un servizio mai avvenuto.

In questi casi, gli organi ispettivi recuperano a tassazione i costi (oltre l'Iva) ritenuti inesistenti, attraendo a tassazione anche i ricavi dichiarati dal contribuente, tassando una capacità contributiva non prodotta. E' evidente che tale modo di operare pone(va) seriamente in crisi la tenuta costituzionale della norma rispetto all'art. 53 della Costituzione poiché comportava un assoggettamento a tassazione dei ricavi e non del reddito, e quindi una ricchezza inesistente, con inevitabile compromissione dei fondamentali principi di rilevanza primaria⁴.

La nuova norma risolve, in parte il problema ed ai sensi del comma 2 del decreto legge n. 16/12, 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. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi..."

Pertanto la soluzione è quella di sterilizzare i componenti positivi (al massimo) entro i limiti dei costi ritenuti oggettivamente inesistenti ed applicare una sanzione variabile dal 25 al 50 per cento, riducibile ad 1/3 ove si faccia acquiescenza alle sanzioni irrogate.

Resterebbe, in ogni caso, la totale in detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto.

Regime transitorio

Come disposto dal comma 3 dell'art. 8 citato, le nuove disposizioni introdotte dal decreto semplificazioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore del decreto, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi dagli uffici non si siano resi definitivi (acquiescenza, accertamento con adesione, sentenza passata in giudicato, eccetera).

Resta ferma l'applicabilità delle previsioni normative introdotte dal decreto anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Reato di fatturazione per operazioni inesistenti - Conclusioni

Imprese e professionisti, in contenzioso con l'Agenzia delle entrate per cause aventi per oggetto fatturazioni per operazioni inesistenti (soggettivamente ed oggettivamente) potranno quindi chiedere ai Giudici tributari l'applicazione delle disposizioni più favorevoli rispetto a quelle previgenti.

In una ottica più complessiva occorre, a nostro avviso, valutare le strategie difensive tese a depotenziare, in sede processuale penale, le ipotesi di reato ipotizzate dai verificatori ed in un secondo luogo effettuare calcoli di convenienza sull'eventuale richiesta di beneficiare della nuova normativa introdotta dall'art. 8, cc. 1, 2, e 3 del d.l. n. 16/12,

FATTURE SOGGETTIVAMENTE FALSE

Costo	Regime previgente	Regime attuale
-------	-------------------	----------------

IRES – IRPEF - IRAP	Indeducibile	Deducibile
IVA	Indetraibile	Indetraibile (se non è provata la buona fede)

FATTURE OGGETTIVAMENTE FALSE

Costo	Regime previgente	Regime attuale
IRES – IRPEF - IRAP	Indeducibile	Ricavi non tassati al massimo nel limite del costo dedotto
IVA	Indetraibile	Indetraibile

1 giugno 2012

Antonio Romano

1 E' il momento che segna il passaggio della fase delle indagini preliminari, dove la persona è indagata, alla fase processuale vera e propria che si svolge innanzi al Giudice.

2 Il decreto sulle semplificazioni fiscali prova a fare chiarezza sull'indeducibilità dei costi da reato; B. SANTACROCE – D. PEZZELLA, Corriere Tributario, n. 13 del 26 marzo 2102, pag. 923 e segg.

3 Costi indeducibili con l'azione penale, A IORIO, Il Sole 24 Ore, mercoledì 7 marzo 2012.

4 Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione di Verona, nella ordinanza 11 aprile 2011, n. 27/21/2011, che ha rimesso al vaglio della Corte Costituzionale la legittimità della norma sull'indeducibilità dei costi da reato ed adombrato l'illegittimità costituzionale della norma per violazione degli artt. 2,25,27 e 97 della Carta Costituzionale.