
Deducibilità dei costi fittizi

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 3 Gennaio 2014

per la corretta valutazione della deducibilità dei cd. "costi da reato" è compito del contribuente provare la connessione tra costi fittizi e ricavi accertati

Con la sentenza n. 25967 del 20 novembre 2013 (ud. 14 marzo 2013) la Corte di Cassazione ha affermato che spetta al contribuente dimostrare la connessione tra costi fittizi e ricavi accertati.

I MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte rileva che *“con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti, il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 2, come convertito nella L. 26 aprile 2012, n. 44, costituente ius superveniens applicabile alla controversia in forza del successivo comma 3 - a tenore del quale 'le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1997, n. 537, art. 15, comma 4-bis, previgente ('Nella determinazione dei redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 1, (TUIR), 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'), anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli...' -, ha infatti stabilito 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', ed ha previsto 'in tal caso' l'applicazione di una sanzione amministrativa”*.

In tali ipotesi *“grava pertanto sul contribuente l'onere di provare che i componenti positivi, che si duole abbiano nell'accertamento concorso alla formazione del reddito, siano fittizi anch'essi perchè ricavi 'correlati'..., vale a dire 'direttamente afferenti' a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati”*.

Nota normativa

Come è noto, con la circolare n. 32/E del 3 agosto 2012 l'Amministrazione finanziaria ha diramato le istruzioni sulle nuove disposizioni (introdotte dall'art. 8, cc. 1, 2 e 3, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44), in materia di indeducibilità di costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo nonché in materia di sanzionabilità dell'utilizzo di componenti reddituali negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati.

In particolare, al comma 2 dell'articolo 8 il legislatore ha previsto una nuova disciplina, anche sanzionatoria, in materia di utilizzo di fatture relative a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, stabilendo 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. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Detta norma ha introdotto una specifica sanzione per il comportamento anti giuridico consistente nella deduzione di costi o spese sostenuti in relazione a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati e, al tempo stesso, in attuazione del principio costituzionale della capacità contributiva, ha disposto che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, i componenti positivi di reddito direttamente afferenti ai costi per operazioni inesistenti, anche se imputati a conto economico e dichiarati dal contribuente, non sono considerati imponibili entro i limiti dell'ammontare dei correlati componenti negativi per operazioni inesistenti.

La norma, che la relazione al decreto legge definisce di natura procedurale, prevede che ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrano 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 come risultanti da fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio attestanti operazioni oggettivamente inesistenti.

In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25% al 50% dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi.

In ossequio al principio di capacità contributiva, il legislatore ha inteso tener conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi dallo stesso non effettivamente scambiati o prestati, non considerando, in

sede di accertamento, i componenti positivi direttamente afferenti a detti componenti negativi indeducibili.

L'ineducibilità dei componenti negativi in argomento, relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, discende direttamente e inevitabilmente dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito imponibile di cui al testo unico delle imposte sui redditi, indipendentemente da qualsiasi connessione degli stessi con fattispecie delittuose.

Operando la non imponibilità nei limiti dell'ammontare dei costi non ammessi in deduzione, l'eventuale differenza dei componenti positivi dovrà necessariamente continuare a considerarsi imponibile.

Ai fini dell'IVA, resta indetraibile, in ogni caso, l'imposta relativa alle fatture per operazioni inesistenti per l'acquirente/committente, mentre per il venditore/prestatore resta dovuta per l'intero ammontare esposto in fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Il legislatore, che in ossequio al principio di capacità contributiva ha tenuto conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, ammettendone quindi la rettifica a favore del contribuente entro i limiti dell'ammontare dei suddetti componenti negativi dichiarati, ha, al tempo stesso, inteso fornire una efficace risposta all'antigiuridicità della fattispecie in esame, sia sotto il profilo sanzionatorio, sia escludendo che in relazione alla sanzione prevista si applichino gli istituti del concorso e della continuazione.

Il comma 2 dell'articolo 8 del decreto legge introdotto, quindi, una sanzione dal 25 al 50 per cento dei componenti negativi illecitamente dedotti a carico dell'utilizzatore di fatture oggettivamente inesistenti, commisurata, quindi, all'importo dei costi esposti sui documenti contabili falsi.

La predetta sanzione deve essere irrogata a mezzo di apposito atto di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, adeguatamente motivato in relazione alla fattispecie contestata e alla quantificazione delle sanzioni dovute.

In nessun caso, secondo quanto espressamente disposto dalla norma, alla citata sanzione si rendono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 12 del richiamato decreto legislativo n. 472 del 1997, relative agli istituti del concorso e della continuazione e, pertanto, la citata sanzione potrà essere ridotta ad un terzo di quella indicata nell'atto esclusivamente ai sensi del comma 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

La sanzione di cui al comma 2 in commento è commisurata soltanto ai componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati e non ammessi in deduzione, a fronte dei quali sia stata riconosciuta la non imponibilità, per pari importo, dei componenti positivi direttamente afferenti ai predetti costi.

Nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l'indeducibilità dei suddetti componenti negativi, o della quota di questi ultimi eccedente i correlati componenti positivi, determina invece l'applicazione delle ordinarie sanzioni, quali quelle per infedele dichiarazione.

4 gennaio 2013

Francesco Buetto