

## I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE SULL'INDEDUCIBILITA' DEI COSTI DA REATO

**di Roberta De Marchi**

Con circolare n. 32/E del 3 agosto 2012 le Entrate hanno fornito le attese istruzioni sulle disposizioni 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.

### **Il quadro giuridico**

Il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, all'art. 8, cc. 1, 2 e 3, ha introdotto talune importanti disposizioni sul tema in questione.

In particolare:

<sup>35</sup><sub>17</sub> al comma 1 dell'articolo 8, il legislatore è intervenuto sulla disposizione recata dal comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537. A tenore della nuova disposizione si prevede infatti che *“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”;*

<sup>35</sup><sub>17</sub> al comma 2 dell'articolo 8 il legislatore ha previsto 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”;*

<sup>35</sup><sub>17</sub> il comma 3 dell'articolo 8 ha introdotto, infine, una disciplina transitoria, secondo la quale “*Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2 - 2 marzo 2012, n.d.r. -, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi. Resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive”.*

### **L'ARTICOLO 8, COMMA 1, DEL D.L. N. 16/2012**

Con l'intervento normativo di cui all'articolo 8, comma 1 del *decreto legge*, il legislatore, al fine di risolvere dubbi interpretativi sorti in merito al previgente disposto e, in particolare, al divieto di deduzione dei costi e delle spese “*riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato*”, ha sostituito la disposizione con altra più adeguata alla finalità di inibire in modo inequivoco la deducibilità dei componenti negativi di reddito direttamente connessi al

compimento delle fattispecie di reato più gravi (delitti non colposi) che abbiano subito un primo vaglio da parte dell'autorità giudiziaria.

In particolare, le ipotesi di indeducibilità vengono in specie circoscritte, ai fini delle imposte sui redditi, ai soli costi e spese relativi a beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, ovvero il giudice dell'udienza preliminare abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o, ancora, sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

### **Requisiti sostanziali di applicazione della norma**

Al fine di limitare l'effetto della indeducibilità alle fattispecie di reato più gravi, il legislatore ha stabilito, in primo luogo, che siano indeducibili i costi e le spese direttamente utilizzati per la commissione dei soli delitti, con la conseguenza di escludere che l'indeducibilità colpisca, come avveniva sotto il vigore della previgente disciplina, anche i costi direttamente utilizzati per la commissione di reati contravvenzionali.

In relazione all'elemento soggettivo del reato, la nuova disposizione prevede che ai fini dell'indeducibilità dei relativi costi rilevino i soli delitti non colposi, mentre fa salva la deducibilità degli oneri correlati al compimento dei delitti colposi, e ciò in ragione della non intenzionalità, in tali ipotesi, della condotta e quindi del difetto di finalizzazione dei costi sostenuti al compimento dei delitti. A tenore della riformulata norma, l'indeducibilità colpisce i costi di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento della fattispecie criminosa, non essendo all'uopo sufficiente, ai fini del recupero fiscale, che i predetti componenti negativi, in carenza del prescritto requisito del "diretto utilizzo", siano semplicemente e genericamente relativi alla fattispecie penalmente rilevante.

Ne consegue che, in attuazione del regime normativo in esame, nei riguardi di un contribuente che eserciti un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, sarà necessario, ai fini del giudizio di indeducibilità, aver riguardo ai soli elementi passivi sostenuti dal medesimo in relazione alla fattispecie penalmente rilevante allo stesso imputata, e non già all'intero ammontare degli elementi passivi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Tale essendo il campo di applicazione della norma, nella stessa non possono ricondursi i costi esposti in fatture oggettivamente inesistenti; infatti, nel caso di utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, i costi esposti su tali documenti, in quanto non sostenuti al fine di acquisire beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto, non rilevano ai fini dell'applicazione della norma in esame (la loro indeducibilità discende, infatti, direttamente dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito, indipendentemente dalla configurazione di un illecito penale).

Ricade invece nel campo di applicazione della disposizione in esame, risultando pertanto indeducibile ai sensi del comma 4-bis in esame, il costo sostenuto per la "commissione" riconosciuta all'emittente (ad esempio, la "cartiera") in cambio della predisposizione dei falsi documenti contabili.

L'indeducibilità va in tal modo riferita ai costi di tutti i fattori produttivi che si pongano in un rapporto diretto con il delitto, mentre i costi per l'acquisto di beni o servizi sostenuti nell'esercizio dell'ordinaria attività d'impresa devono considerarsi deducibili se non direttamente utilizzati nell'esercizio dell'attività delittuosa.

La necessità di individuare, ai fini del recupero, i soli costi sostenuti e direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, ricorre anche con riguardo alle ipotesi di reato omissivo, in relazione alle quali potranno ritenersi deducibili, secondo le regole generali, i componenti negativi sostenuti nell'ordinaria attività d'impresa.

Se dunque l'indeducibilità del costo presuppone la ricorrenza di un rapporto diretto tra il bene o servizio acquisito ed il reato, potrà considerarsi indeducibile, ove sussista la predetta relazione, sia il costo direttamente collegato all'attività illecita, in quanto *ab origine* destinato a porre in essere il reato stesso, sia il costo inizialmente sostenuto per l'acquisizione di fattori produttivi (beni e prestazioni di servizi) funzionali allo svolgimento di una attività lecita, che vengano in un secondo momento impiegati per il compimento di un reato, ovvero, ancora, il costo sostenuto per l'acquisizione di beni o servizi diretti al compimento sia di attività lecite che di delitti non colposi.

Quel che rileva, infatti, ai fini della contestazione di indeducibilità del relativo costo, è che il fattore produttivo acquisito sia utilizzato direttamente, ancorché non esclusivamente, per il compimento del reato.

L'indeducibilità, oltre a colpire i costi e le spese relativi ai beni o alle prestazioni di servizi utilizzati direttamente per il compimento del delitto, potrà essere contestata, altresì, con riguardo alla quota dei componenti negativi afferenti all'ordinaria attività d'impresa che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato, seppur sostenuti non esclusivamente per il compimento dello stesso.

Allo stesso modo, sempre se correlati al compimento del delitto, saranno suscettibili di valutazione ai fini del recupero altri componenti negativi quali quelli relativi, ad esempio, a interessi passivi, accantonamenti, sopravvenienze passive, ammortamenti, minusvalenze e così via.

Occorrerà, inoltre, effettuare una individuazione dei costi indeducibili, facendo ricorso, ad esempio, alla contabilità industriale, alle risultanze degli atti di polizia giudiziaria, ove disponibili, che abbiano constatato i fatti penalmente rilevanti, anche sulla base di criteri di imputazione proporzionali dei costi promiscuamente utilizzati sia per il compimento di attività lecite che di delitti non colposi, al fine di risalire al costo del personale direttamente utilizzato, ai mezzi impiegati, ai prodotti realizzati e ad altre circostanze utili a quantificare le spese riferibili alla specifica attività criminosa.

In tal senso, saranno considerati indeducibili i costi o la quota parte degli stessi già sostenuti nell'ambito dell'ordinaria attività d'impresa, che siano "dirottati" per la commissione del delitto; ad esempio, qualora nell'ambito dell'esercizio dell'attività bancaria, parte del personale venga utilizzato per lo svolgimento di un'attività d'intermediazione finanziaria illecita.

### **Presupposti per la contestazione dell'indeducibilità dei costi**

Dopo aver circoscritto la nozione di indeducibilità dei costi relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose non colpose, il legislatore ha stabilito poi espressamente che la relativa contestazione possa aver luogo unicamente dopo l'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero (ovviamente per il delitto cui si riferiscono le spese effettuate o i costi sostenuti per l'acquisto di beni o



prestazioni di servizi) o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 del c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art.157 del codice penale (prescrizione del reato).

Con la nuova formulazione normativa si prevede che l'indeducibilità del costo o della spesa possa in primo luogo essere contestata se, in relazione al connesso delitto non colposo, il pubblico ministero, valutati gli elementi raccolti durante le indagini preliminari idonei a sostenere l'accusa in giudizio e non ritenendo, per converso, sussistenti i presupposti per una richiesta di archiviazione, abbia esercitato l'azione penale ex art. 50 del c.p.p., formulando la conseguente ipotesi accusatoria con la richiesta di rinvio a giudizio dell'indagato, che da tale momento assume la qualità di imputato.

Lo stesso effetto, in punto di ineducibilità del costo o della spesa, si verifica nei procedimenti speciali previsti dal libro VI del codice di procedura penale: si tratta delle ipotesi in cui il pubblico ministero formuli richiesta di giudizio immediato (articolo 453 c.p.p.), di decreto penale di condanna (articolo 459 c.p.p.), di applicazione della pena ai sensi dell'articolo 447, comma 1 c.p.p., di decreto di citazione diretta a giudizio e di giudizio direttissimo (articolo 449 c.p.p.).

Il legislatore, infatti, ha inteso subordinare la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare l'indeducibilità di costi e spese al preventivo esercizio dell'azione penale, al fine di garantire che l'attività di controllo fiscale abbia luogo sulla base di presupposti qualificati dal vaglio preventivo degli organi giudiziari.

E ciò – naturalmente - pone un problema di formale conoscenza della stessa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, al fine di realizzare un effettivo coordinamento tra l'Autorità giudiziaria e l'Amministrazione finanziaria, è necessario che le Direzioni Regionali provvedano alla definizione di idonee forme di collaborazione con le Procure dei territori di competenza, al fine di coordinare e raccordare l'operato con quello degli organi giurisdizionali.

Oltre che nell'ipotesi in cui il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese afferenti al delitto in

relazione al quale il giudice abbia comunque emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 del c.p.p.. Si ritiene che tale ultima ipotesi prevista dal legislatore possa ricorrere nel caso in cui il giudice dell'udienza preliminare, nell'assumere i provvedimenti conclusivi di cui all'art. 424 c.p.p., ritenga di conferire al fatto contestato nell'imputazione formulata dal pubblico ministero, non rilevante ai fini della inammissibilità in deduzione dei connessi costi, una qualificazione giuridica diversa e rilevante, invece, ai suddetti fini. In tali casi, come prevede la norma, è dal decreto che dispone il giudizio, che il giudice emette per il diverso delitto da questi ravvisato, che discende l'inammissibilità in deduzione dei costi e delle spese eventualmente connessi.

Il comma 1 dell'articolo 8 del *decreto legge* prevede, infine, che l'indeducibilità di costi relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose, non colpose, permanga anche nell'ipotesi in cui il giudice abbia emesso sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice, pronunciata per intervenuta prescrizione del reato ai sensi dell'articolo 157 del codice penale.

In particolare, il legislatore ha inteso cristallizzare la contestazione di indeducibilità dei costi in questione anche in ipotesi di sentenza pronunciata dal giudice penale per intervenuta prescrizione del reato, in quanto la stessa non dichiara, nel merito, l'assoluzione dell'imputato in relazione al reato costituente il presupposto del recupero a tassazione dei connessi componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa.

Resta evidentemente in facoltà del contribuente rinunciare alla prescrizione ai sensi del richiamato art. 157 c.p., al fine di conseguire una pronuncia di assoluzione nel merito e ottenere, ove questa effettivamente intervenga, il rimborso di quanto versato, fissata nel periodo finale del comma 1 dell'articolo 8.

### **Riflessi della norma in tema di fatture soggettivamente inesistenti**

Con riferimento al comma 1 dell'articolo 8 del *decreto legge*, la relazione illustrativa al *decreto legge* chiarisce che “... per effetto di tale disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.

Tale chiarimento è conseguenza diretta della nuova formulazione della norma che, come già rilevato in precedenza, circoscrive l'indeducibilità, ai fini della disposizione in esame, ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti.

Poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal T.U. n. 917/86.

Infatti, anche in presenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, il costo esposto nella fattura c.d. "soggettivamente inesistente" non rappresenta, solo per tale motivo, quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso ( ad esempio, utilizzo di fattura "soggettivamente inesistente", per l'acquisto di merce, finalizzato al compimento di una frode in ambito IVA. In tale ipotesi, il costo esposto in fattura, effettivamente relativo all'acquisto della merce, non rappresenta l'onere sostenuto per porre in essere la frode IVA. Il costo della merce è deducibile in presenza dei requisiti previsti dal testo unico delle imposte sui redditi).

Di converso, il costo sostenuto per commettere tale reato è ravvisabile nel "compenso" eventualmente pagato al soggetto che si presta ad emettere il documento falso. In tal caso, laddove possibile, è necessario individuare l'ammontare di detto "compenso", indeducibile, che potrebbe risultare confluito nel corrispettivo esposto nella fattura ovvero in altro componente negativo di reddito.

Pertanto, sebbene i costi rappresentati da fatture soggettivamente inesistenti non siano, per ciò stesso, riconducibili a quelli direttamente utilizzati per il compimento dei delitti, e, quindi non ricadono, di regola, nel campo di applicazione della disposizione in esame, la loro deducibilità è comunque subordinata all'esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza,



permane inalterabilmente dell'imposta sul valore aggiunto ove il contribuente non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode.

### **Il trattamento sanzionatorio connesso all'indeducibilità dei costi e delle spese per beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi**

Il recupero a tassazione di costi e spese relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose, non colpose, oltre al recupero della maggiore imposta e degli interessi, espone il contribuente alle conseguenti sanzioni.

Nella specie, risultano applicabili le sanzioni dal cento al duecento per cento della maggior imposta (art. 1, comma 2, del D.Lgs.n.471/97) per "infedeltà" della dichiarazione.

Così come indicato nella circolare n. 42/E del 26 settembre 2005, rimane tuttavia in facoltà del contribuente, successivamente all'esercizio dell'azione penale nei termini precedentemente descritti, procedere ad una variazione in aumento del reddito imponibile in relazione ai costi in esame, al fine di evitare l'attività di accertamento nei suoi confronti.

In tal senso, il contribuente nei cui confronti non siano ancora iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento potrà presentare, in relazione alla dichiarazione in cui ha dedotto i costi, una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 contenente le necessarie variazioni in aumento, corrispondenti ai costi indebitamente dedotti in quanto direttamente connessi al delitto non colposo.

Qualora la dichiarazione integrativa, effettuata prima dell'avvio dell'attività di controllo fiscale, venga presentata nei termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il contribuente otterrà la riduzione della sanzione ad 1/8 del minimo, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso.

La circolare evidenzia che l'indeducibilità di elementi passivi direttamente utilizzati per un'attività delittuosa o non colposa può configurare uno dei delitti dichiarativi previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, ferma restando, in tali casi, l'effettiva sussistenza degli elementi costitutivi delle diverse fattispecie incriminatrici in materia di reati tributari.

Qualora l'Agenzia venga a conoscenza dell'avvio dell'azione penale oltre i termini decadenziali per l'attività di accertamento di cui al primo e al secondo comma dell'art. 43 del D.P.R.n.600/73, ma l'indeducibilità dei componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose non colpose (per le quali vi è stato l'esercizio dell'azione penale) integri una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, i termini per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa tale violazione.

La conoscenza da parte degli uffici dell'avvio dell'azione penale, in relazione a un delitto non colposo costituente il presupposto per il recupero a tassazione dei connessi costi, integra la fattispecie di cui al quarto comma del richiamato articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, in materia di integrazione o modifica in aumento dell'accertamento.

Pertanto, nel caso di specie, la conoscenza dell'avvio dell'azione penale comporta l'emissione di nuovi avvisi di accertamento nei quali potrà essere contestata l'indeducibilità dei costi direttamente utilizzati per l'attività delittuosa, anche in presenza di precedenti atti impositivi, purché entro i termini stabiliti per l'accertamento, tenendo altresì conto dell'eventuale raddoppio degli stessi come sopra chiarito.

### **Interazioni con la normativa processual-penalistica**

La norma disciplina espressamente i casi in cui, successivamente all'azione accertatrice dell'ufficio, intervenga in favore del contribuente una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'art. 530 del c.p.p. ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 del c.p.p.

In tali casi, viene meno il presupposto in ragione del quale i costi sono stati considerati come direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose e per questo fiscalmente indeducibili.

Pertanto, la norma stabilisce che in tali ipotesi al contribuente compete il rimborso delle maggiori imposte versate in seguito alla non ammissibilità in deduzione degli stessi e dei relativi interessi.

Le Entrate ritengono che, in coerenza con i principi che hanno ispirato l'intervento normativo, l'obbligo di restituzione dovrà riguardare anche le sanzioni.

Dovranno essere restituite sia le sanzioni irrogate dall'ufficio all'esito dell'attività accertatrice e versate dal contribuente, sia quelle eventualmente pagate in misura ridotta dallo stesso qualora si sia avvalso dell'istituto del ravvedimento operoso o che, prima dell'avvio dell'attività di controllo, abbia presentato una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998, contenente le necessarie variazioni in aumento e versato le relative sanzioni. In particolare, il contribuente che si sia avvalso dell'istituto del ravvedimento operoso ha l'onere di dimostrare il collegamento, anche nel *quantum*, tra la variazione in aumento effettuata in sede di ravvedimento ed il corrispondente costo "da reato".

Nel caso in cui ricorrano le condizioni previste nell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 8 ed il contribuente si attivi ai fini dell'ottenimento del rimborso delle maggiori imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni, l'Agenzia ritiene che, in via del tutto eccezionale in funzione della particolarità della norma che subordina all'esito del procedimento penale la pretesa tributaria, il rimborso stesso compete anche nelle ipotesi in cui il contribuente abbia definito la pretesa attraverso il ricorso agli istituti definitivi di cui al D.Lgs. n.218/97, al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 nonché agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In linea con quanto già chiarito nella richiamata circolare n. 42/E del 2005, gli estensori del documento appena pubblicato ritengono che l'indeducibilità dei costi disposta dalla norma sia confermata in tutti i casi in cui il giudice emetta un provvedimento equiparato a una sentenza penale di condanna, in esito ai procedimenti speciali di cui al Libro VI del c.p.p., articoli 438 e seguenti (giudizio abbreviato, applicazione della pena su richiesta delle parti, giudizio direttissimo, giudizio immediato e procedimento per decreto).

### **L'ARTICOLO 8, COMMA 2, DEL D.L. N. 16/2012**

Con l'art. 8, c. 2, del D.L. n. n.16/2012, 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'art. 21, c. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972.

### **Trattamento sanzionatorio in caso di spese o altri componenti negativi esposti in fatture oggettivamente inesistenti**

Il legislatore ha introdotto 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'art. 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'art. 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'art. 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

La sanzione 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.

### **IL REGIME TRANSITORIO**

Fermo restando quanto posto in essere nelle more dei chiarimenti forniti con il documento di prassi in esame e facendo quindi salvi i comportamenti *medio tempore* adottati dagli uffici, questi ultimi, pertanto, nell'applicare le nuove disposizioni ai fatti, atti o attività posti in essere prima del 2 marzo 2012, data di entrata in vigore delle stesse, dovranno aver cura di verificare nel concreto gli effetti derivanti dall'applicazione dei due diversi regimi.

Il comma 3 dell'articolo 8 prevede, inoltre, che l'applicazione delle disposizioni di maggior favore riguardi i provvedimenti emessi in base all'articolo 4-bis previgente che non si siano resi definitivi.

Attesa la retroattività della nuova disciplina in esame, significativi saranno, in particolare, gli effetti della medesima con riguardo agli atti già emessi, sulla base delle previgenti disposizioni, alla data, appunto, del 2 marzo 2012.

In tal caso, gli uffici interessati verificheranno nel concreto l'eventuale applicazione della norma di maggior favore addivenendo, nelle ipotesi di applicabilità della nuova disciplina, alla definizione della pretesa tributaria in adesione, ai sensi del decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero in sede di mediazione, ai sensi dell'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992, oppure di conciliazione giudiziale, ai sensi dell'articolo 48, comma 1, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992, e, comunque, per tutti gli atti in contenzioso per i quali non sia intervenuta una sentenza definitiva.

### **Autotutela**



In esito alla verifica dell'applicabilità retroattiva della nuova disciplina di cui al comma 4-bis, ove l'atto contenga una contestazione non più sostenibile agli effetti della nuova e più favorevole disposizione, in quanto, ad esempio, il costo la cui deducibilità è oggetto di contestazione si riferisce ad un reato contravvenzionale ovvero ad un reato non integrante gli estremi del delitto non colposo, l'atto sarà oggetto di annullamento in autotutela, parziale o totale a seconda che le contestazioni siano anche di altra natura, ferma restando la necessità dell'esistenza dei requisiti generali di deducibilità dei costi.

Nel caso in cui, invece, l'atto emesso sotto il vigore della previgente normativa e non ancora definitivo rechi la contestazione della deducibilità di un costo afferente ad una ipotesi delittuosa in relazione alla quale il pubblico ministero non abbia ancora esercitato l'azione penale, l'ufficio, nelle more dell'esercizio della stessa, potrà sospendere gli effetti dell'atto ai sensi del comma 1-bis dell'articolo 2- quater del decreto legge del 30 settembre 1994, n. 564.

Ciò al fine di evitare che l'atto possa produrre gli effetti nella sfera giuridica del contribuente e, facendo salvo, al tempo stesso, il rispetto del principio di conservazione degli atti giuridici.

Nel diverso caso in cui si sia in presenza di un atto non definitivo, emesso sulla base delle regole previgenti, ma recante una contestazione giuridicamente sostenibile anche alla stregua della vigente normativa di cui alla nuova disposizione, ferma la validità dell'atto impositivo originario, qualora l'applicazione al caso concreto del regime delineato dalle nuove norme comporti effettivamente, anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute, un trattamento più favorevole al contribuente, l'ufficio procederà alla rideterminazione degli importi dovuti (in termini di imposta o maggiore imposta, sanzioni e interessi).

Allo stesso modo, tenuto conto che l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, essendo la stessa circoscritta ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti, occorrerà procedere all'annullamento in autotutela, totale o parziale, della pretesa tributaria riferita a costi documentati da fatture c.d. "soggettivamente inesistenti"; resta ferma, ovviamente, la necessità di

operare specifici riscontri al fine di verificare l'esistenza dei requisiti generali di deducibilità dei costi.

Nelle ipotesi di fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti, la verifica degli effetti derivanti dall'applicazione dei due diversi regimi dovrà essere operata raffrontando, caso per caso, le conseguenze della nuova disposizione rispetto a quelle derivanti dall'applicazione della previgente, con riscontri volti ad appurare quale sia il trattamento maggiormente favorevole, non solo in termini sanzionatori, ma anche di imposte e interessi dovuti.

In particolare, nei casi in questione, occorrerà confrontare il beneficio derivante al contribuente dall'esclusione dal reddito imponibile dei ricavi inesistenti strettamente correlati ai costi relativi ad operazioni non effettivamente avvenute, con la penalizzazione derivante dall'applicazione della sanzione nella misura compresa tra il 25 e il 50 per cento dei costi inesistenti.

In sede di rideterminazione degli importi complessivamente dovuti, fatti salvi i casi in cui già in fase di accertamento sia stata effettuata una valutazione di gravità del fatto ai fini della gradazione della sanzione irrogata, valutazione che troverà applicazione anche nel nuovo regime, la nuova sanzione amministrativa prevista al comma 2 dell'articolo 8 in esame sarà applicata nella misura del minimo edittale, pari al 25 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati.

Taluni chiarimenti si impongono in merito al caso di eventuali atti, emessi sotto il vigore della previgente disciplina, recanti il recupero a tassazione di costi documentati da fatture afferenti ad operazioni inesistenti, non altrimenti motivati sotto il profilo della natura, soggettiva o oggettiva, dell'inesistenza.

Tali atti, legittimi in quanto conformi alla previgente normativa che nessun effetto, in punto di deducibilità dei relativi costi, assegnava alla predetta distinzione, dovranno essere rivalutati dall'ufficio in sede di esame in autotutela al fine di verificare se, nel caso concreto, le operazioni accertate siano soggettivamente o oggettivamente inesistenti, per poi conseguentemente stabilire quale regime normativo di maggior favore per il contribuente applicare.

A tal fine, particolare attenzione andrà posta in sede di riesame degli atti la cui motivazione si fonda, ad esempio, sul richiamo ai contenuti del previgente comma 4-*bis* o alla generica inesistenza dell'operazione.

In tali casi, l'ufficio, nel determinare, in concreto, gli effetti anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute conseguenti all'applicazione dei diversi regimi normativi, dovrà attentamente verificare se, in base agli elementi originariamente a disposizione, ricorrano o meno i presupposti per l'applicazione delle nuove disposizioni.

La norma in esame, infatti, nel prevedere, ai fini dell'applicazione del regime più favorevole, la rideterminazione degli importi complessivamente dovuti, assume carattere eccezionale e derogatorio.

In tale contesto, la predetta rideterminazione non potrà prescindere da una rivalutazione delle motivazioni degli atti che, alla luce delle vigenti norme, tenga nella corretta considerazione il complesso degli elementi già a disposizione dell'ufficio, anche se non esplicitati nella motivazione dell'atto originario.

Pertanto, ad esempio, in presenza di fatture soggettivamente inesistenti, l'applicazione della nuova normativa sarà riconosciuta solo in presenza di tutti i requisiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

La rideterminazione degli importi dovuti per effetto dell'applicazione del nuovo regime normativo potrà ovviamente aver luogo anche in sede di accertamento con adesione, di mediazione ovvero di conciliazione giudiziale; in tali sedi l'ufficio avrà pertanto cura di evidenziare al contribuente l'opportunità di beneficiare delle disposizioni più favorevoli fornita dal regime transitorio in esame.

Il pagamento di quanto dovuto a seguito della rideterminazione degli importi per effetto dell'applicazione del nuovo regime normativo sarà effettuato con le stesse modalità e gli stessi codici tributo previsti per imposte, interessi e sanzioni nell'atto originario o, nel caso, indicati in quello di definizione per adesione o mediazione ovvero conciliazione.

Nel rispetto del principio di conservazione degli atti giuridici, in relazione alle fattispecie di cui al comma 2 dell'articolo 8 in commento, ferma restando la legittimità degli atti emessi, in quanto conformi alla previgente normativa, le sanzioni rideterminate in attuazione del comma 3 dell'articolo 8 del *decreto*

*legge* si rendono riducibili nell'ambito dei procedimenti definitivi di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 o di cui a quello n. 546 del 1992, a seconda della fase del procedimento in corso e la nuova sanzione di cui al comma 2 dell'articolo 8, risulta riducibile nella misura prevista dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Se l'ufficio, in pendenza dei termini per l'accertamento, abbia provveduto alla emanazione di un autonomo atto di contestazione per l'irrogazione della sanzione di cui al comma 2 dell'articolo 8, non potrà trovare applicazione, in sede di regime transitorio riferito alle fattispecie di cui allo stesso comma, la riduzione di cui al comma 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, qualora siano spirati i termini ivi previsti.

In conclusione, dalla lettura della disposizione di cui al comma 3 dell'articolo 8 emerge che la disciplina prevista ai precedenti commi 1 e 2 debba trovare applicazione, ove più favorevole, anche nei casi di future attività di controllo relative a fatti, atti o attività posti in essere anteriormente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni; oltre a quanto sopra chiarito, quindi, gli uffici, al fine di determinare la pretesa tributaria con riferimento a fatti, atti o attività posti in essere anteriormente al 2 marzo 2012, dovranno sempre individuare il regime di maggior favore secondo le modalità sopra descritte, in attuazione del richiamato comma 3, dandone adeguata evidenza in sede di motivazione della pretesa.

### **Applicazione delle disposizioni ai recuperi in materia di IRAP**

La norma detta, infine, disposizioni relative all'applicabilità della stessa all'imposta regionale sulle attività produttive: resta ferma l'indeducibilità anche dalla base imponibile dell'IRAP dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi 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, il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ovvero sentenza di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza della prescrizione del reato.

La base imponibile IRAP, dunque, dovrà essere aumentata dei costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi direttamente utilizzati per commettere i delitti non colposi.

Anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, in applicazione del disposto di cui al comma 2 dell'articolo 8, non si terrà conto dei connessi ricavi inesistenti che abbiano concorso alla determinazione del valore della produzione, entro i limiti dell'ammontare dei componenti negativi inesistenti.

La norma trova applicazione con riferimento all'ammontare delle spese o degli altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati qualora siano stati indicati nella sola dichiarazione IRAP.

Nei casi più ricorrenti in cui, invece, i componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati concorrano alla determinazione sia della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi che del valore della produzione netta ai fini IRAP, la sanzione unica, nella misura dal 25 al 50 per cento, sarà commisurata all'ammontare di tali componenti negativi che rilevano, appunto, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IRAP.

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, anche nel caso dell'IRAP, l'applicazione delle ordinarie sanzioni.

Anche con riguardo a tale imposta le nuove disposizioni si applicano, ove più favorevoli, in relazione a fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore delle stesse.

7 agosto 2012

Roberta De Marchi