



*Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili
Trani*

*Commissione di studio:
“Fiscalità, contenzioso e rapporti
con l’Amministrazione finanziaria”*

Ottobre 2012

GLI ASPETTI FISCALI E PENALI DELLA NUOVA DISCIPLINA DELLA (IN)DEDUCIBILITA’ DEI COSTI DA REATO

di Antonio Lattanzio *

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il nuovo ambito applicativo della indeducibilità dei costi da reato – 3. Il presupposto dell’esercizio dell’azione penale e gli effetti dell’assoluzione. – 4. Le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti. – 5. La deducibilità dei costi relativi alle operazioni soggettivamente inesistenti. – 6. La disciplina delle operazioni oggettivamente inesistenti: la non imponibilità dei componenti positivi. – 7. Decorrenza delle nuove disposizioni.

1. Premessa.

Il D.L. 2 marzo 2012, n. 16¹, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, ha modificato la disciplina della (in)deducibilità dei costi da reato, riformulando l’art. 14, comma 4-*bis*, della L. 24 dicembre 1993, n. 537.

Sulle nuove disposizioni introdotte dal D.L. n. 16/2012 è intervenuta l’Agenzia delle Entrate con la Circolare 3 agosto 2012, n. 32/E.

In particolare, la novella legislativa ha ristretto notevolmente l’area di indeducibilità dei costi da reato, richiamando non più ogni componente negativo di reddito genericamente riconducibile a una condotta penalmente rilevante, ma soltanto i costi e le spese afferenti a beni o servizi direttamente utilizzati per commettere delitti non colposi per i quali sia stata esercitata l’azione penale o, comunque, il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato².

* **Presidente della Commissione di studio “Fiscalità, contenzioso e rapporti con l’Amministrazione finanziaria” dell’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Trani (BT).
Avvocato tributarista e Dottore commercialista in Trani (BT).**

¹ Pubblicato nella G. U. n. 52 il D.L. n. 16 del 2 marzo 2012 contenente “Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”.

² Cfr. S. UNGARO, *Le nuove norme sui costi da reato*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 20/2012, p. 53 ss.; B. SANTACROCE-D. PEZZELLA, *Il decreto sulle semplificazioni fiscali prova a fare chiarezza*

Come è noto, negli ultimi anni la disciplina fiscale dei **costi da reato** è stata rigidamente applicata dall'Amministrazione finanziaria, dato che l'art. 14, comma 4-*bis*, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, nella formulazione precedente alle modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012, sanciva l'**indeducibilità**, ai fini della determinazione dei redditi, di ogni componente negativo riconducibile, in qualunque modo, ad **atti o attività penalmente illecite**³.

La richiamata disposizione normativa – aggiunta nell'impianto della L. n. 537 dall'art. 2, comma 8, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) – ha completato il quadro normativo relativo al trattamento, ai fini delle imposte dirette, delle fattispecie costituenti reato, in precedenza già disciplinate con riguardo alla tassabilità dei **proventi da attività illecite**⁴.

Pertanto, ad una generale imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite non corrispondeva una generale deducibilità dei relativi costi. Per le attività che costituiscono un illecito civile o amministrativo i costi erano (e sono) deducibili secondo le regole ordinarie. Per attività che, invece, costituiscono illecito penale, i costi e le spese non erano deducibili.

Sin dalla sua introduzione, la disciplina sulla indeducibilità dei costi da reato ha sollevato **molti dubbi** in ordine alla corretta interpretazione dei presupposti soggettivi e oggettivi richiesti per la sua applicazione, soprattutto con riferimento al significato da attribuire alla locuzione "**riconducibili**" contenuta nella disposizione stessa.

All'orientamento giurisprudenziale, secondo il quale la citata disposizione doveva applicarsi in ogni ipotesi di illecito penale (e quindi anche per i reati tributari)⁵, si contrapponeva una diversa posizione di una parte dei giudici tributari, secondo cui i costi correlati a ipotesi di reato erano, invece, da considerarsi indeducibili soltanto ove riferibili ad attività da cui derivassero proventi illeciti⁶.

Ma il problema fondamentale che poneva la norma in esame era il **conflitto** con alcuni principi costituzionalmente sanciti, primo fra tutti quello di **capacità contributiva**, di cui all'art. 53 Cost.⁷. L'applicazione del richiamato comma 4-*bis* comportava, infatti, una vera e

sull'indeducibilità dei costi da reato, in *Corr. trib.*, n. 13/2012, p. 923 ss.; G. REBECCA- M. ZANNI, *Il decreto "semplificazioni fiscali" restringe l'area di indeducibilità dei costi da reato*, in *il fisco*, n. 26/2012;

³ La previgente formulazione della norma disponeva che nella determinazione dei redditi imponibili non fossero "*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*" (cfr. ampiamente S. SCREPANTI, *L'indeducibilità dei costi da reato*, in *Rass. trib.*, n. 3/2004, p. 958 ss.; R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, n. 6/2004, p. 1935 ss.; A. CONZ, *La tassabilità dei proventi da reato: l'iscrizione in bilancio. Art. 14, comma 4, della L. n. 537 del 24 dicembre 1993*, in *Rass. trib.*, n. 6/2004, p. 1942 ss.; F. BUSCAROLI, *La deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, n. 3/2003, p. 918 ss.; S. FIACCADORI-D. BENATTI, *Le sanzioni pecuniarie nel reddito d'impresa*, in *il fisco*, n. 10/2005, p. 1416 ss.).

⁴ Giova rammentare, infatti, che il comma 4 dell'art. 14 della citata L. n. 537/1993 ha introdotto, nel nostro sistema tributario, il principio in base al quale il carattere illecito di un arricchimento non osta alla sua tassabilità, stabilendo che "*nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi ... devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria*". Tale principio di tassabilità dei proventi connessi con attività illecite è stato successivamente oggetto di un'interpretazione autentica ad opera dell'art. 36, comma 34-*bis* del D.L. n. 223/2006, che ha stabilito che tali proventi, ove non siano classificabili nelle altre categorie reddituali contemplate dal sopra richiamato art. 6 del T.u.i.r., sono, in ogni caso, considerati alla stregua di redditi diversi e tassati come tali, con la conseguenza che tutti i proventi di fonte illecita sono imponibili, con la sola esclusione, come sopra specificato, di quelli sottoposti a sequestro o confisca penale.

⁵ Comm. trib. prov. di Ravenna, 10 dicembre 2008, n. 113/01/2008.

⁶ Comm. trib. reg. di Milano, 15 novembre 2010, nn. 102 e 103.

⁷ Cfr. A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario. Contributo allo studio dell'accertamento tributario*. Ed. Ad Maiora, Trani, 2009.

propria violazione di tale principio cardine del nostro ordinamento tributario, nella misura in cui – attraverso il disconoscimento di costi inerenti all’attività d’impresa e funzionali alla realizzazione di ricavi tassati – andava a determinare l’assoggettamento a tassazione dell’ammontare lordo di detti ricavi e non del reddito.

Ciò ha originato un vasto contenzioso - sfociato con ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale - basato sulla tenuta costituzionale della norma con riferimento all’art. 3 Cost. (principio di uguaglianza), dell’art. 53 Cost. (principio della capacità contributiva) e dell’art. 27, comma 2, Cost. (principio di non colpevolezza fino a sentenza definitiva di condanna in sede penale).

Dopo l’ordinanza 3 marzo 2011, n. 73, con cui il Giudice delle leggi aveva praticamente evitato di pronunciarsi sulle questioni di costituzionalità sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Terni (con ordinanza 11 novembre 2009, n. 161), in relazione al possibile contrasto della norma in argomento con gli artt. 3, 27, comma 2, e 53 della Costituzione⁸, la questione di legittimità dell’indicato comma 4-*bis* è stata riproposta, innanzi alla Corte Costituzionale, dalla Commissione tributaria regionale del Veneto, Sez. di Verona, con l’ordinanza di rimessione 11 aprile 2011, n. 27⁹.

In particolare, la citata giurisprudenza di merito aveva evidenziato come l’applicazione, senza alcun vincolo, della disciplina in oggetto fosse **lesiva**:

- dell’art. 3 della Costituzione (**principio di uguaglianza**), in quanto i costi riconducibili a fatti di reato dovrebbero ritenersi non deducibili solo nel caso in cui detti costi siano correlati a proventi che non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Di conseguenza, a parità di costi sopportati, un imprenditore che non può dedurre un componente negativo di reddito penalmente rilevante viene assoggettato ad un’imposta più elevata. Inoltre, vi sarebbe un’irragionevole disparità di trattamento fiscale tra i soggetti responsabili di illeciti penali e quelli responsabili di illeciti civili o amministrativi, con riferimento ai quali i costi erano da considerarsi deducibili, e i soggetti che si erano resi responsabili di atti, fatti o attività qualificabili come illecito penale, per i quali i costi non erano, invece, ammessi in deduzione;

- dell’art. 27, comma 2, della Costituzione (**principio di presunzione di non colpevolezza**), dal momento che, facendo dipendere la indeducibilità dei costi alla sola qualificabilità dei fatti come reato, senza subordinare l’indeducibilità stessa all’esercizio dell’azione penale, finiva per dotare il Fisco di un potere – quello di valutare la rilevanza penale o meno di un determinato comportamento – che nel nostro sistema giurisdizionale è solo del giudice penale, sicché il contribuente poteva essere considerato “colpevole” sino a prova contraria. Inoltre, l’applicazione di tale norma rappresenterebbe “*un effetto sanzionatorio ed afflittivo per il contribuente*”, una sorta di “*sanzione indiretta*”, anteriore alla condanna definitiva;

⁸ La Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione sollevata dal giudice tributario, avendo riscontrato una inadeguata motivazione in punto di rilevanza.

⁹ Nel caso di specie, talune società erano responsabili - secondo l’Amministrazione finanziaria - di aver posto in essere un complesso meccanismo fraudolento ai fini di conseguire un’indebita detrazione dell’Iva (cd. frode carosello), nell’ambito del commercio di autoveicoli. Veniva contestata ad una società in particolare la partecipazione ad un reiterato “meccanismo fraudolento”, mediante il quale erano state utilizzate (e conseguentemente emesse) fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. Oltre alla contestazione sull’indeducibilità delle componenti negative per operazioni soggettivamente inesistenti, l’Ufficio aveva richiesto altresì che esse venissero dichiarate fiscalmente irrilevanti in quanto - appunto - riconducibili a fatti costituenti reato. I giudici, ritenuto di non poter decidere la causa prescindendo dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale su quest’ultimo aspetto, rimettevano pertanto gli atti al giudice delle leggi, articolando una serie di motivi di illegittimità (cfr. F. TUNDO, *Ancora dubbi di costituzionalità sulla indeducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, n. 34/2011, p. 2840 ss.).

- dell'art. 53 della Costituzione (**principio di capacità contributiva**)¹⁰, in quanto, come già rilevato, alterava i principi normativi di determinazione analitica della base imponibile e di quantificazione del tributo, assoggettando ad imposta somme che non erano espressione di reale capacità contributiva, nella misura in cui non consentiva la deduzione di costi correlati alla produzione di proventi, leciti o illeciti, sottoposti a tassazione. Invero, la norma censurata non sarebbe conforme al principio di capacità contributiva in quanto “*il reddito si accresce non già in virtù di maggiori proventi conseguiti, ma per effetto di una sostanziale equiparazione di costi effettivamente sostenuti ai proventi, che vengono a sommarsi tra loro*”¹¹, sicché verrebbe tassata una ricchezza che non è mai entrata a far parte del patrimonio del contribuente¹².

Fra le fattispecie che, sino ad oggi, hanno maggiormente comportato, in sede di accertamento tributario, l'applicazione della norma in esame, e con riferimento alle quali è emerso in modo evidente il contrasto della norma stessa con il principio di “**tassazione al netto**” e quindi di capacità contributiva, si evidenzia l'utilizzo di **fatture soggettivamente inesistenti**, ossia emesse da un soggetto diverso dal fornitore effettivo dei beni o servizi. Infatti, una volta ricondotta tale fattispecie alla frode fiscale e, nello specifico, alla condotta delittuosa di cui all'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (con conseguente denuncia alla competente Autorità giudiziaria)¹³, l'Agenzia delle Entrate era solita procedere con il

¹⁰ Cfr. *ex multis* E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1965; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale*, Torino, 1965; G.A. MICHELI, *La capacità contributiva reale e presunta*, in *Giust. cost.*, 1967, I, p. 1530 ss.; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1969, p. 126 ss.; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; ID., *Capacità contributiva e retroattività delle norme tributarie*, in *Boll. trib.*, 1972, p. 1133 ss.; A. FEDELE, *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, V, p. 134; D. CIAVARELLA, *La capacità contributiva nella teoria e nell'esperienza costituzionale*, Roma, 1971; ID., *La scienza del governare*, Milano, 1992, p. 407 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988; ID., *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, p. 223 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979; S. LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, II, p. 233 ss.; G. MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1985, I, p. 6 ss.; ID., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino 1995, p. 95 ss.; ID. *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 5 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, p. 33 ss.; ID., *I limiti costituzionali della tassazione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1994, p. 1041 ss.; F. MOSCHETTI-G. LORENZON-R. SCHIAVOLIN – L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993; M. LECCISOTTI – M. BERNASCONI, *La nozione di “capacità contributiva”*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, p. 337 ss.; N. D'AMATI, *Diritto tributario*, Bari, 1996, p. 44 ss.; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 577; L. FERLAZZO NATOLI, *Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 3 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Milano, 2000, III, Agg., p. 345 ss.; ID. *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 5 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003, p. 65-78; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 33-51; R. LUPI, *Diritto tributario. La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, 2007, p. 1 ss..

¹¹ Comm. trib. prov. di Terni, ord. n. 161/2009.

¹² Si ricorda che l'art. 53 Cost. ha come destinatario il legislatore, tenuto a raccordare il prelievo fiscale con la capacità contributiva, quando definisce la struttura dell'imposta. A questo proposito in dottrina si osserva che nei giudizi di legittimità costituzionale, la Corte Costituzionale fa spesso riferimento alla “*discrezionalità politica del legislatore per giustificare anche soluzioni molto discutibili – sotto il profilo della capacità contributiva – alla luce di una non meglio precisata “esigenza di garantire la riscossione dei tributi”*” (così R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, p. 30; cfr. anche E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, Milano, 1984, 1993 e 2003; ID., *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Milano, 2004; F. BOSELLO, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1073).

¹³ Giova evidenziare che con il D.L. n. 138/2011, per i reati in materia di fatture per operazioni inesistenti (artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000) è stata abrogata la circostanza attenuante prevista nel caso l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse inferiore ad euro 154.937,07, per cui ora, nel caso di utilizzazione in dichiarazione e di emissione di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti, si deve

recupero a tassazione, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi relativi agli acquisti documentati dalle fatture soggettivamente inesistenti.

Da ciò discendeva una "tassazione al lordo", con conseguente violazione del principio di effettività della capacità contributiva.

In ossequio a tale principio, in tema di **fatture per operazioni oggettivamente inesistenti**, la nuova formulazione dell'art. 14, comma 4-bis, della L. n. 537/1992 stabilisce 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".

Sicché, con la **modifica normativa** in esame il legislatore tributario ha accolto le obiezioni sollevate dalla dottrina¹⁴ e dalla giurisprudenza rispetto all'ambito applicativo dell'indicato comma 4-bis, sostituendolo con una nuova disposizione che va a restringere in modo significativo le tipologie di reati dai quali può discendere la indeducibilità dei costi¹⁵.

Dopo l'intervento normativo si è pronunciata la Corte Costituzionale con la recentissima ordinanza n. 190 del 16 luglio 2012 nella quale ha statuito che:

– con la nuova formulazione del censurato comma 4-bis, il legislatore, da un lato, ha ridotto l'ambito dei componenti negativi connessi ad illeciti penali e non ammessi in deduzione nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del D.P.R. 22

sempre partire dalla pena base di anni uno e mesi sei di reclusione (salva la possibile applicazione dell'attenuante comune di cui all'art. 62, n. 4, cod. pen.).

¹⁴ Cfr. A. VIGNOLI, *Determinazione della ricchezza e "costi da reato": una sanzione impropria a presidio dell'etica degli affari*, in *Dialoghi trib.*, n. 6/2011, p. 636.

¹⁵ Nella relazione illustrativa del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, si legge che la novella "si propone di sostituire l'attuale 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, evitando che tale indeducibilità possa essere letta come una sanzione impropria, venendo invece la stessa inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile". Cfr. A. VOZZA, *Corollari della natura sanzionatoria dell'ineducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, n. 17/2012, p. 1327 ss., secondo il quale l'ineducibilità dei costi da reato anche dopo la novella legislativa, è assimilabile ad una sanzione accessoria rispetto a quella prevista dall'ordinamento in sede penale. Da ciò discendono i seguenti corollari: 1) la norma sull'ineducibilità dei costi non dovrebbe essere applicata in tutte le ipotesi in cui l'esercizio dell'azione penale non si sia concluso con condanna del contribuente; 2) il principio di personalità che sovrintende all'applicazione delle sanzioni, penali e tributarie, impone di riferire l'ineducibilità dei costi esclusivamente alla persona fisica che ha commesso l'illecito penale (l'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 dispone che la sanzione tributaria "è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione"); Sicché, la norma sull'ineducibilità dei costi da reato non sarebbe applicabile alle società e, in generale, ai soggetti passivi dell'Ires; 3) l'importo ripreso a tassazione non può produrre interessi (cfr. art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997); 4) la corrispondente obbligazione di pagamento non si possa trasmettere agli eredi (cfr. art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997); 5) è applicabile il cd. cumulo giuridico (delle sanzioni) nella determinazione dei costi da reato indeducibili (art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997); 6) l'importo ripreso a tassazione, quale costo da reato indeducibile, non può essere riscosso prima della pronuncia della Commissione tributaria provinciale; 7) qualora il contribuente non intenda proporre ricorso avverso la ripresa a tassazione dei costi da reato sarebbe applicabile la definizione agevolata, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione impropria. Non può sfuggire che la natura afflittiva dell'ineducibilità è ancora più marcata in considerazione della necessaria sussistenza di una condotta delittuosa intenzionale, con esclusione dei delitti colposi. L'elemento soggettivo (dolo, piuttosto che colpa) nel comportamento tenuto dal contribuente è, infatti, previsto quale presupposto delle sanzioni, mentre è del tutto estraneo alla fattispecie impositiva (nessuna norma condiziona la tassazione di un'attività all'accertamento della colpevolezza dell'agente). Ulteriore conferma della natura afflittiva, poi, si rinviene nella previsione di un *favor rei*, per cui le nuove disposizioni, "ove più favorevoli", si applicano anche ai fatti posti in essere prima della loro entrata in vigore (in tal senso A. VOZZA, *Corollari della natura sanzionatoria*, cit.).

dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), limitandolo ai “costi e [...] spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo” e, dall’altro, ha richiesto che, in relazione a tale delitto, “il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale o, comunque, ...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...”;

– il comma 3 dell’art. 8 del D.L. n. 16 del 2012, disciplinando l’applicazione nel tempo dei commi 1 e 2 dello stesso art. 8, ha previsto che essi “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, 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”;

A fronte di tale *ius superveniens* - il quale incide direttamente sulla norma censurata ed è applicabile retroattivamente, ove più favorevole -, spetta al giudice rimettente procedere ad una nuova valutazione della rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni sollevate;

Di conseguenza, il Giudice delle Leggi ha disposto la restituzione degli atti al giudice *a quo* affinché proceda alla suddetta valutazione alla luce del nuovo quadro normativo.

2. Il nuovo ambito applicativo della indeducibilità dei costi da reato.

La **formulazione previgente** dell’art. 14, comma 4-bis, della L. n. 537/1993 escludeva dall’ambito applicativo della previsione di indeducibilità le sole violazioni costituenti illeciti civili o amministrativi, mentre quelle di carattere penale erano pressoché tutte attratte nella sfera di operatività della norma. La indeducibilità dei costi poteva, cioè, discendere da qualunque tipologia di reato e, quindi, sia da **reati dolosi** (ovvero commessi con coscienza e volontà dall’autore del reato), sia da **reati colposi**, cioè determinati, ad esempio, da un comportamento negligente o imprudente. Inoltre, l’ambito di applicazione della norma – di per sé già molto ampio – veniva, nella prassi, oltremodo dilatato dalla scarsa chiarezza del suo tenore letterale che, richiamando i “costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato”, dava, in sostanza, la possibilità agli Uffici finanziari di disconoscere la deducibilità anche di quei costi solo **indirettamente** e in modo incidentale legati all’ipotesi di reato.

La novella legislativa, invece, ha limitato la deducibilità, a fini delle imposte sui redditi e dell’Irap¹⁶, dei costi e delle spese connessi in modo diretto al compimento delle fattispecie di reato più gravi. Più precisamente, l’**area di indeducibilità** viene circoscritta 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**¹⁷.

¹⁶ L’applicabilità della norma anche ai fini Irap è confermata dal comma 3 dell’art. 8 del citato D.L. n. 16/2012. Si tratta, per le società di capitali, di una evidente deroga ai criteri di determinazione di tale imposta sulla base delle risultanze delle scritture contabili in cui i costi in questione sono appostati.

¹⁷ Secondo la giurisprudenza, l’essenza della condotta colposa va ravvisata nell’oggettivo contrasto tra la condotta concretamente tenuta dal soggetto agente e quella prescritta dall’ordinamento sempre che risulti la prevedibilità dell’evento, ovvero la possibilità di riconoscere il pericolo che, ad una data condotta, potesse conseguire la realizzazione di un fatto. Per ascrivere, poi, a titolo di colpa l’evento cagionato dal soggetto attivo, è necessario anche accertare la sua **evitabilità** ovvero che il prescritto comportamento alternativo corretto fosse

Una prima categoria di costi e spese **esclusi** dall'area operativa della norma, è indubbio che **le contravvenzioni** – cioè i reati puniti con l'ammenda e/o con l'arresto – **non presentano alcuna rilevanza** a tal fine.

La norma riguarda, infatti, i **delitti** – cioè gli illeciti penali sanzionati con la multa e/o la reclusione – **non colposi**¹⁸.

Giova rammentare che tale categoria, pur essendo chiaramente definibile sul piano teorico, è normalmente qualificabile, sul versante repressivo, soltanto a seguito dell'esame delle modalità di consumazione del reato.

Rileva, in altri termini, l'elemento soggettivo per cui l'indeducibilità riguarda esclusivamente i costi e le spese utilizzati per la consumazione dei delitti qualificati da dolo, non importa se generico ovvero specifico.

La indeducibilità recata dalla norma non trova applicazione con riferimento alle **attività delittuose colpose**, in considerazione della “non intenzionalità della condotta e quindi del difetto di finalizzazione dei costi eventualmente sostenuti al compimento dei delitti”¹⁹.

Accertata la natura dolosa dell'illecito, occorre verificare poi che i costi sostenuti siano stati utilizzati direttamente per la commissione del reato, non essendo sufficienti che essi siano genericamente riferibili al reato.

La Circolare n. 32/E/2012 evidenzia che, ad esempio, la disposizione può applicarsi nell'ipotesi di **costi afferenti all'acquisto di merce di illecita provenienza**, in relazione al quale il P.M. abbia esercitato l'azione penale, mentre nessuna contestazione, sotto il profilo dell'indeducibilità dei relativi costi, può muoversi al contribuente nei confronti del quale il P.M. abbia ritenuto di procedere per il reato contravvenzionale di acquisto di cose di sospetta provenienza, peraltro punito soltanto a titolo di colpa.

Affinché il costo (o la spesa) possa essere considerato indeducibile ai fini della determinazione del reddito del contribuente, è richiesto un **rapporto diretto** del costo stesso con la realizzazione dell'atto o dell'attività che costituisce reato. In altri termini, i costi indeducibili cui ora la norma si riferisce sono soltanto quelli strettamente attinenti ad attività di per sé penalmente illecite, con la conseguenza che non è più possibile per l'Amministrazione finanziaria contestare la deducibilità di costi effettivamente sostenuti, pienamente leciti e inerenti a proventi tassati, per il solo fatto che nello svolgimento dell'attività d'impresa si riscontra una fattispecie qualificabile come reato²⁰.

La Circolare n. 32/E/2012, evidenzia, ad esempio che ad una **società di smaltimento rifiuto** che tratti delle materie non autorizzate possono essere disconosciuti soltanto i **costi relativi al delitto ambientale**, mentre alcuna indeducibilità potrà colpire gli altri costi relativi alla regolare attività d'impresa.

in concreto idoneo ad evitare l'evento dannoso (Cass., Sez. IV, 24 giugno 2008, n. 25648). In sostanza, l'elemento psicologico caratterizzante il delitto colposo non è condizionato dall'opinione soggettiva dell'individuo cui l'evento dannoso è contestato né ha rilevanza decisiva la sua prevedibilità.

¹⁸ La prima analisi che gli interpreti dovranno compiere è, dunque, volta a qualificare il reato (colposo/doloso) attraverso un'indagine sull'elemento soggettivo dello stesso che dovrà necessariamente essere caratterizzato da dolo “non importa se generico ovvero specifico” (cfr. S. CAPOLUPO, *La nuova disciplina dei costi da reato*, in *il fisco*, n. 15/2012).

¹⁹ Relazione illustrativa al citato D.L. n. 16/2012.

²⁰ Risulta, di conseguenza, superato l'orientamento interpretativo espresso dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 42/E del 2005, in base al quale nel caso in cui “*l'illiceità coinvolga la complessiva attività esercitata dal contribuente, l'indeducibilità riguarderà tutti i costi e le spese sostenuti in relazione all'attività stessa; diversamente nel caso in cui l'illiceità coinvolga solo uno o più «fatti o atti» nell'ambito della propria attività lecita, l'indeducibilità riguarderà sia i costi e le spese a questi specificamente afferenti, sia una quota dei costi riconducibili all'attività in generale ossia comuni a più fatti o atti, alcuni leciti e altri illeciti. In tale ultima ipotesi, la quota indeducibile dovrà essere determinata con criteri di proporzionalità in relazione alla fattispecie esaminata*”.

Così, ad un'impresa che ha ommesso di installare il previsto depuratore, la citata Circolare ha concluso che, in tal caso, nessuna indeducibilità potrà colpire i costi aziendali, atteso che non ne sono stati sostenuti per commettere il reato ambientale, che, in tale ipotesi, si configura quale reato omissivo.

In caso di **truffa postale** da parte di un'impresa, invece, tutte le **spese postali** relative al compimento del delitto non colposo sono da ritenersi **indeducibili**. Parimenti indeducibili sono le **spese per corrompere un pubblico ufficiale per l'aggiudicazione di un appalto pubblico**, ovvero la **commissione corrisposta ad una "cartiera"** per emettere le fatture false poi utilizzate per diminuire la propria materia imponibile.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'indeducibilità dei costi si verifica quando sussiste il già sopra menzionato rapporto diretto tra i beni o servizi acquistati ed il reato: ciò, sia nel caso in cui detto rapporto sia integrato *ab origine* (fin dall'acquisizione del bene o del servizio), sia che lo stesso si manifesti successivamente, ovvero quando i fattori produttivi inizialmente acquistati per uno scopo lecito vengono poi impiegati per il compimento del delitto, oppure utilizzati promiscuamente sia per il reato che per finalità legittime. Quel che rileva, comunque, è che il fattore produttivo sia direttamente utilizzato, anche se non in via esclusiva, per il compimento della condotta delittuosa.

Con un'interpretazione discutibile, l'Agenzia delle Entrate ha affermato nella Circolare n. 32/E/2012 che l'indeducibilità riguarda, oltre che i costi relativi ai beni e servizi direttamente utilizzati per la commissione del reato, anche la "**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". Il riferimento proposto nella Circolare è alle quote di ammortamento, interessi passivi, accantonamenti, sopravvenienze passive, minusvalenze, ecc..

L'Amministrazione finanziaria, quindi, può disconoscere anche i costi e le spese che solo in parte sono stati strumentali al compimento del delitto. In tal caso, deve essere trovato un criterio di imputazione proporzionale per determinare la quota di costi riferibile all'illecito e, quindi, non deducibile. È il caso, ad esempio, di un'impresa bancaria che abbia svolto anche un'attività d'intermediazione finanziaria illecita, impiegando una parte del proprio personale. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la parte delle spese del personale dell'impresa finanziaria riferibile ai soggetti impiegati nella predetta attività illecita è, quindi, indeducibile, mentre resta pienamente deducibile la parte delle spese del personale relativa ai dipendenti impiegati nelle altre attività lecite.

La Circolare n. 32/e/2012 ha invitato gli Uffici a porre la massima attenzione nella corretta individuazione dei costi recuperabili a tassazione in forza del già più volte menzionato nuovo comma 4-*bis*. A tal fine, deve essere data **ampia motivazione** negli atti impositivi delle **ragioni giuridiche** e degli **elementi di fatto** che inducono a ritenere indeducibili i costi perché direttamente utilizzati per il compimento del delitto non colposo.

3. Il presupposto dell'esercizio dell'azione penale e gli effetti dell'assoluzione.

Oltre al collegamento diretto fra il costo e l'ipotesi di reato non colposo, la novella legislativa prevede un ulteriore e importante **presupposto** affinché possa scattare l'indeducibilità del costo o della spesa: è necessario – come già accennato – che in relazione al delitto non colposo il Pubblico Ministero abbia esercitato l'**azione penale** o che, comunque, siano soddisfatte delle ulteriori condizioni.

In vigore della precedente versione del richiamato comma 4-*bis* – che parlava di fatti, atti o attività "qualificabili" come reato e non di fatti, atti o attività qualificati come tali – si

discuteva se la **sanzione indiretta** dell'inededucibilità potesse trovare applicazione soltanto dopo la condanna penale, ossia dopo l'accertamento, da parte del giudice penale, della responsabilità dell'autore del reato, oppure anche prima di tale momento, fermo restando che qualora fosse poi emersa l'insussistenza del reato, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto riconoscere la deducibilità dei costi in precedenza negata.

Va detto che la genericità del testo normativo aveva indotto molti Uffici finanziari a contestare la deducibilità dei costi in parola sulla base della mera trasmissione al Pubblico Ministero della **notizia di reato** a carico del contribuente, ai sensi degli artt. 331 e 347 del codice di procedura penale²¹. Si poteva quindi assistere alla circostanza per cui, ai fini dell'applicazione della normativa in commento, all'Amministrazione finanziaria veniva rimesso il compito di valutare, in via anticipata rispetto all'intervento del Pubblico Ministero, la rilevanza penale o meno di una determinata condotta del contribuente, con buona pace del principio secondo cui, perché sia accertata l'esistenza di un illecito penale, è necessario che la sussistenza degli elementi soggettivi e oggettivi che quell'illecito definiscono siano accertati e dichiarati da un giudice penale.

Sulla delicata questione *de qua* è intervenuto il decreto "semplificazioni fiscali", che, al fine di rendere la disciplina in rassegna più aderente ai principi della legge processuale penale, ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria può accertare il maggior reddito imponibile conseguente alla ineducibilità dei costi connessi a delitti non colposi non prima che l'Autorità giudiziaria abbia emesso il **decreto che dispone il giudizio** ai sensi dell'art. 424 del codice di procedura penale o **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 (cioè per intervenuta **prescrizione** del reato).

La norma pone dunque fine alla discussa pratica degli Uffici di contestare l'inededucibilità del costo sulla base della mera trasmissione al Pubblico Ministero della notizia di reato a carico del contribuente²² e richiede che a tal fine intervenga quantomeno una prima valutazione da parte del Pubblico Ministero sulla sua fondatezza²³.

Tuttavia, la nuova configurazione della norma pone delle **criticità** per quel che riguarda il rapporto di reciproca **autonomia** del processo penale e di quello tributario. In particolare, è necessario chiarire se, ai fini della soluzione della controversia fiscale, il giudice tributario abbia la **cognizione**, in via puramente incidentale, della fattispecie delittuosa nell'ipotesi in cui, in sede penale, si sia verificato il presupposto di applicabilità della norma e il contribuente decida, comunque, di difendersi nel processo tributario sulla sussistenza della fattispecie di reato²⁴.

Invero, l'integrazione della condizione temporale conferma il vero e proprio inquinamento della norma tributaria ad opera di istituti e regole del diritto e del processo

²¹ Con la Circolare 26 settembre 2005, n. 42/E l'Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di affermare come, sotto il profilo procedurale, l'inededucibilità dei costi e delle spese imputabili ad attività penalmente illecite rilevasse già dal momento della trasmissione al Pubblico Ministero della notizia di reato a carico del contribuente o degli amministratori o dei legali rappresentanti della società.

²² In tal senso circolare n. 42/E del 2005

²³ Sul punto si rinvia per una precisa critica di tale *modus operandi* nel vigore della precedente versione della norma in commento a F. TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, n. 6/2012, p. 426, in cui viene criticato in ordine all'applicazione della vigente norma il fatto che, al fine di farne discendere l'inededucibilità del costo, sia demandato all'Agenzia delle entrate il compito di stabilire a monte se sia stato commesso o meno un reato anche qualora si tratti di reati comuni

²⁴ L'Assonime con la Circolare n. 14 del 28 maggio 2012 ha evidenziato che la soluzione "naturale" del problema potrebbe essere proprio la pronuncia *incidenter tantum* ad opera del giudice tributario sulla sussistenza del presupposto del reato, e ciò ai sensi e per gli effetti dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992.

penale, che determina un groviglio normativo che ben difficilmente potrà trovare soluzione piena nell'ambito del processo tributario²⁵.

È infatti evidente che non si potrà avere indeducibilità sino a quando la sussistenza del reato (delitto non colposo) non sia stata accertata. Diversamente, infatti, si sarebbe in presenza di una sanzione (l'indeducibilità) in assenza dell'accertamento della colpevolezza dell'agente.

Il presupposto dell'esercizio dell'azione penale è stato introdotto dal legislatore, evidentemente, al solo scopo di portare in avanti il momento in cui l'Amministrazione finanziaria può contestare l'indeducibilità dei costi (rispetto al regime previgente in cui questo momento non era affatto individuato dal legislatore e l'Amministrazione finanziaria per questo aveva arbitrariamente attribuito rilievo alla mera trasmissione della notizia di reato).

Ciò significa che i costi non possono mai essere considerati indeducibili sino a quando il Pubblico Ministero non ha almeno avviato l'azione penale, ma non che saranno indeducibili per il solo fatto che il Pubblico Ministero ha avviato l'azione penale. L'avvio dell'azione penale non costituisce un momento di qualificazione di un'attività astrattamente delittuosa in concretamente delittuosa²⁶.

Altro ipotesi da chiarire è quella in cui l'Amministrazione finanziaria abbia emesso l'atto impositivo prima dell'avvio dell'azione penale e il contribuente abbia presentato ricorso avverso detto atto. Qualora la predetta azione venga successivamente esercitata, ci si chiede se il giudice tributario debba, comunque, limitarsi a rilevare – per quanto sopra detto – la annullabilità dell'atto impositivo o se, invece, possa o debba sospendere il processo tributario in attesa dell'esito del vaglio della fattispecie da parte degli organi della giustizia penale.

La nuova formulazione del ripetuto comma 4-*bis* stabilisce, altresì, che al contribuente compete il **rimborso** delle maggiori imposte e dei relativi interessi versati in relazione alla contestata indeducibilità dei costi effettuata dall'Ufficio finanziario sulla base di detta disposizione²⁷, nell'ipotesi in cui intervenga:

- una **sentenza definitiva di assoluzione** ex art. 530 cod. proc. pen.²⁸;
- oppure una **sentenza definitiva di non luogo a procedere** emessa ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice²⁹, fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione del reato³⁰;

²⁵ In tal senso F. TUNDO, *Le modifiche a favore del contribuente non fugano i dubbi di incostituzionalità sull'indeducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, n. 28/2012, p. 2138 ss.

²⁶ Cfr. F. TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e tributario*, in *Corr. trib.*, n. 22/2012, p. 1682 ss.

²⁷ In caso di morte dell'imputato, il rimborso spetterà agli eredi in conseguenza della sentenza dichiarativa dell'estinzione del reato ovvero della sentenza di assoluzione che il giudice, in applicazione del principio del favor innocentiae, ha l'obbligo di pronunciare ex articolo 129, comma 2, c.p.p. allorché dagli atti risulta evidente la sussistenza di una ragione di proscioglimento nel merito.

²⁸ La sentenza definitiva di assoluzione viene emessa se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile, ovvero se vi è la prova che il fatto è stato commesso in presenza di una causa di giustificazione o di una causa personale di non punibilità ovvero vi è dubbio sull'esistenza delle stesse.

²⁹ A seguito della richiesta di rinvio a giudizio formulata dal pubblico ministero, il giudice dell'udienza preliminare può emettere una sentenza di non luogo a procedere. Tale decisione, che chiude in modo definitivo e favorevole all'imputato la stessa udienza preliminare, viene pronunciata se sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero quando risulta che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o che si tratta di persona non punibile per qualsiasi causa. Il giudice pronuncia sentenza di non luogo a procedere anche quando gli elementi acquisiti risultano insufficienti, contraddittori o comunque non idonei a sostenere l'accusa in giudizio.

- o, infine, una **sentenza definitiva di non doversi procedere** ai sensi dell'art. 529 cod. proc. pen.³¹.

Pertanto, dalle predette sentenze definitive ha inizio il *dies a quo* di **decorrenza** dei termini per la richiesta, da parte del contribuente, di **restituzione** di quanto indebitamente versato, a titolo d'imposta e interessi, a seguito della momentanea non ammissione in deduzione dei costi. Sul punto, Assonime ha osservato che al contribuente dovrebbero essere restituite anche le **sanzioni** indebitamente pagate, ancorché il testo della norma non le richiami espressamente.

Trattasi di un riferimento ben preciso atteso che il pubblico ministero, laddove a conclusione delle indagini preliminari ritenga acquisiti sufficienti elementi di colpevolezza a carico dell'indagato, deposita la **richiesta di rinvio a giudizio** presso la cancelleria del giudice *ex art.* 416 cod. proc. pen.

È questo, infatti, ai sensi del precedente art. 60, il momento in cui la persona alla quale è attribuito un reato assume la qualità di imputato in quanto viene formulato il capo di imputazione da parte del Pubblico Ministero.

Ovviamente, il medesimo criterio opera nel caso in cui il Pubblico Ministero richieda, verificandosi i presupposti, il giudizio immediato (art. 453 del codice di procedura penale), il decreto penale di condanna (art. 459 del codice di procedura penale), la richiesta di applicazione della pena *ex art.* 447, comma 1), il decreto di citazione diretta a giudizio e il giudizio direttissimo (art. 449 del codice di procedura penale).

In via amministrativa, a suo tempo, è stato precisato che l'indeducibilità dei costi riconducibili al reato permane nell'ipotesi di condanna con un giudizio abbreviato, applicazione della pena su richiesta delle parti, giudizio direttissimo, giudizio immediato e procedimento per decreto ancorché durante il periodo di sospensione condizionale dell'esecuzione della pena, disposta dal giudice.

Quantunque, tranne casi eccezionali, il momento di **presentazione della dichiarazione** dei redditi sia antecedente a quello di inoltro della richiesta di rinvio a giudizio, l'azione di accertamento degli Uffici mancherebbe qualora il contribuente procedesse direttamente ad una variazione in aumento del reddito imponibile in relazione a detti costi sia in sede di determinazione del reddito sia per effetto di un successivo ravvedimento sempre che, evidentemente, non siano state avviate attività di accertamento formalmente note (accesso, ispezione, notifica del verbale di constatazione, eccetera).

La richiesta di rinvio a giudizio legittima, dunque, l'Amministrazione al disconoscimento dei costi. Al riguardo, tuttavia, occorre chiarire due differenti profili.

³⁰ Tenendo conto dell'orientamento della giurisprudenza costituzionale (Corte Cost., 8 giugno 2001, n. 185) e di legittimità (Cass., Sez. IV, 12 luglio 2007, n. 3001) formatasi successivamente all'entrata in vigore della L. n. 475/1999, giova rammentare che oggetto dell'udienza preliminare è la valutazione della sostenibilità dell'accusa in giudizio, attraverso un giudizio prognostico fondato sul concreto apprezzamento del materiale probatorio sottoposto alla cognizione dello stesso. Se è vero, quindi, che l'ambito entro cui il Giudice opera la propria valutazione è ben più ristretto rispetto a quello della fase dibattimentale, è altrettanto vero che l'indagine da compiere è assai spesso delicata, nonostante si riscontri sovente nella pratica che la nozione di "filtro" e di giudizio prognostico venga disinvoltamente sottovalutata dai G.U.P., i quali preferiscono rinviare alla fase dibattimentale decisioni che tuttavia potrebbero essere assunte nella fase precedente. Naturalmente il proscioglimento costituisce l'unica soluzione possibile soltanto se l'iter logico seguito e "... *le soluzioni proposte si collocano su un piano strettamente penalistico, segnano chiari confini con il complesso modo del diritto e dell'accertamento tributario, il cui importante ingresso nel diritto penale, come sostrato di fattispecie comuni o speciali, non può stravolgere consolidati principi e garanzie anche di rango costituzionale*" (Trib. di Milano, Uff. del G.I.P., 1° aprile 2011, n. 828).

³¹ Il giudice pronuncia sentenza di non doversi procedere se l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita ovvero quando la prova dell'esistenza di una condizione di procedibilità è insufficiente o contraddittoria.

Il primo riguarda l'operatività o meno dei termini di decadenza, soprattutto in relazione al cennato scollamento temporale. Proprio per evitare che il contribuente si sottragga alle conseguenze delle sue responsabilità penali, è stato disposto il **raddoppio dei termini di accertamento**. Invero, a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data del 4 luglio 2006, l'art. 37, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 – dispone che, in caso di violazione che comporta l'obbligo della denuncia per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, *“i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

Nonostante tra le due disposizioni si rilevi un **mancato coordinamento**, non si registrano conseguenze né sul versante strettamente giuridico né su quello operativo tenuto conto che la richiesta di rinvio a giudizio presuppone necessariamente l'acquisizione di una *notitia criminis*.

D'altra parte, l'autonomia di ciascun periodo d'imposta agevola certamente il compito sebbene si ponga un problema di formale conoscenza da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale esigenza certamente non sussiste qualora l'acquisizione della *notitia criminis* avvenga da parte della Guardia di finanza ovvero a cura di funzionari dell'Agenzia delle Entrate. Potrebbe sorgere, per contro, qualora il Pubblico Ministero agisca di propria iniziativa. In tal caso, però, dovrebbe (e il condizionale è d'obbligo) soccorrere la comunicazione *ex art. 36, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600* che obbliga ai soggetti incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive, di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali (requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi) di **comunicare** alla Guardia di finanza *“fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie”*.

Potrebbe verificarsi che, una volta effettuato il disconoscimento dei costi, il Giudice proceda all'**archiviazione** della notizia di reato ovvero il procedimento si chiuda con una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato.

Essendo venuto meno il presupposto per il recupero a tassazione dei predetti costi, sarà necessario ricalcolare il debito d'imposta su richiesta del contribuente o d'iniziativa nell'esercizio dei poteri di autotutela.

A tal fine l'art. 8, comma 1, del D.L. n. 16/2012 prevede che *“qualora intervenga una sentenza di assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal precedente periodo e dei relativi interessi”*.

In altri termini, gli Uffici finanziari dovranno procedere, limitatamente alla maggiore imposta accertata, alla **rettifica** degli atti di accertamento già compiuti ed al **rimborso** delle maggiori imposte eventualmente versate dal soggetto passivo d'imposta.

Al riguardo non può sfuggire come manchi il riferimento alla **rivalutazione monetaria**, soprattutto se si considera il lungo arco temporale che, normalmente, intercorre tra il versamento dell'imposta (in particolare quella iscritta a ruolo per effetto della notifica dell'atto di accertamento) e la sentenza di assoluzione.

Il **provvedimento** del giudice, poi, deve essere **“definitivo”** il che, com'è noto, si verifica o per aver esperito infruttuosamente i tre gradi di giudizio ovvero per la mancata impugnazione, nei termini, di una sentenza di primo grado o di appello.

Per quanto riguarda le **sanzioni** occorre rammentare che, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in caso di inoltro di notizia di reato, l'Agenzia delle Entrate irroga comunque le sanzioni amministrative derivanti dal segnalato comportamento anti-giuridico, fermo restando che le stesse *“non sono eseguibili ... salvo, che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto”*. La stessa disposizione aggiunge che *“in quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla*

data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente"³².

Ma, se con riferimento alle sanzioni amministrative non ci sono profili di criticità, non sfugge che, da un lato, si pone in discussione in modo concreto il principio del doppio binario; dall'altro, una esigenza di comunicazione, necessaria per il perfetto funzionamento del sistema.

Invero, l'avvio del procedimento penale e del conseguente (eventuale) esercizio dell'azione penale, non impedisce il parallelo processo tributario dinanzi alle Commissioni tributarie³³ con possibili diversità di giudicati definitivi intervenuti anche in tempi diversi, attuazione, peraltro, dell'art. 20 dell'indicato D.Lgs. n. 74/2000, il quale afferma il principio dell'autonomia dei due giudizi, escludendo espressamente la sospensione del processo tributario *"per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi atti o fatti dal cui accertamento comunque dipenda la relativa definizione"*³⁴.

Nel processo tributario, l'efficacia vincolante del giudicato penale di assoluzione del legale rappresentante della società contribuente per insussistenza del reato di esposizione di elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, non opera automaticamente per i fatti relativi alla correlata azione di accertamento fiscale nei confronti della società, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto di quella testimoniale ex art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna. Pertanto, stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio³⁵.

È innegabile, però, che il sistema delineato con la riformulazione dell'art. 14, comma 4-bis, metta parzialmente **in crisi il sistema** essendo nota la preminenza degli interessi protetti dal sistema penale rispetto a tutti gli altri.

In altri termini, la sentenza penale di assoluzione si pone come fonte genetica del diritto al rimborso del contribuente; presenta, cioè, effetto costitutivo di un diritto di natura patrimoniale.

È di tutta evidenza, però, che possono esservi comportamenti che, pur non essendo penalmente sanzionabili, violino comunque il precetto tributario. Ne consegue che, in caso di assoluzione, compete il rimborso fermo restando che debbano sussistere **tutti gli altri presupposti vigenti in materia** ancorché, ad esempio, il giudizio tributario, conclusosi in precedenza, sia stato, in tutto o in parte, non favorevole al contribuente.

³² Da questa norma discende un'esistenza di un rapporto tra giudicato penale e tributario. Infatti, il giudicato penale, entro questi limiti, ha una rilevanza esterna che, sebbene non condizioni l'esito dell'accertamento o del giudizio tributario, consente o impedisce definitivamente l'eseguibilità delle sanzioni amministrative eventualmente irrogate, rendendo anche queste suscettibili di autonoma valutazione.

³³ Cfr. A. LATTANZIO, *Manuale del processo tributario*, Ed. Ad Maiora, Trani, 2012.

³⁴ Gli stessi elementi di fatto evidenziati dall'Amministrazione finanziaria devono essere valutati dal giudice penale con i criteri della prova penale, anche sotto il profilo degli indizi gravi, precisi e concordanti di cui all'art. 192, comma 2, cod. proc. pen. La giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Cass., Sez. III pen., 26 novembre 2009, n. 5490) ha affermato che *"il principio di autonomia dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario impediscono l'automatica trasferibilità delle presunzioni tributarie nel processo penale, alieno da ogni forma di prova legale ed ancorato all'onere della prova in capo all'accusa"*.

³⁵ Cass., Sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786.

Tale conclusione, oltre a legittimare una diversità di giudicato tra i due procedimenti, esclude qualsiasi tipo di automatismo qualora, ad esempio, dovesse difettare la inerenza della componente negativa.

Ad opposta conclusione, però, si dovrebbe pervenire qualora l'assoluzione sia conseguente alla **mancanza dell'elemento soggettivo** il che si potrebbe verificare nei procedimenti a carico del contribuente per ricettazione.

In tal caso la condotta è oggettivamente rilevante ma non giustifica il disconoscimento dei costi e delle spese in quanto il legislatore ha operato un richiamo alla sentenza "definitiva di assoluzione" senza introdurre alcuna distinzione che, evidentemente, non può essere desunta in via interpretativa.

In ordine al momento in cui il contribuente deve esercitare il diritto al rimborso pare indubbio che lo stesso debba essere identificato con il giorno in cui la sentenza di assoluzione assuma il crisma della **definitività**. A tal fine, non presenta alcuna rilevanza l'ipotesi in cui detta sentenza sia stata emessa dopo lo spirare dei termini di decadenza ancorché raddoppiati ai sensi del citato art. 37, comma 24, del D.L. n. 223/2006.

Infatti, si è in presenza di un vero e proprio diritto di natura patrimoniale la cui legittimazione non trae origine dalla (indebita) rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente bensì dal provvedimento del giudice penale. Operano, pertanto, gli ordinari termini di prescrizione vigenti in materia per l'esercizio del particolare diritto.

Sotto il profilo soggettivo, non dovrebbero sorgere dubbi in ordine alla portata della norma giuridica. Fatta eccezione per il caso di concorso nel reato, è pacifico che la disposizione debba essere interpretata restrittivamente posto che, se la preclusione è ricollegabile direttamente all'atto o all'attività illecita, ne deriva la completa estraneità di coloro che da quell'attività abbiano sofferto un danno ingiusto senza conseguire alcun vantaggio.

L'attuale formulazione dell'art. 14, comma 4-*bis*, lascia comunque insoluti alcuni interrogativi ai quali sarà necessario dare una risposta (auspicabilmente di rango legislativo) per evitare un contenzioso facilmente prevedibile.

Il primo riguarda l'ipotesi in cui **il processo si concluda con la prescrizione**. Sul piano tecnico-giuridico, se non impugnata dall'imputato, sussiste la definitività della sentenza ma difetta il carattere della condanna ovvero dell'assoluzione. In tal caso, stante al tenore letterale della norma, il contribuente, non avrebbe diritto al riconoscimento dei costi e delle spese.

Gli stessi dubbi sussistono in caso di **decesso del contribuente prima della sentenza definitiva**.

Vi è quindi la necessità di considerare tutte quelle ipotesi disciplinate dal codice di rito in cui il processo si chiuda senza che vi sia una sentenza di condanna o di assoluzione.

4. Le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

La definizione di operazione inesistente è contenuta nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante la disciplina organica delle violazioni penali-tributarie.

L'art. 1, comma 1, di detto decreto prevede che "*per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*".

Un'operazione può, pertanto, essere considerata inesistente oggettivamente oppure soggettivamente.

Nell'inesistenza oggettiva rientra ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale ed espressione documentale di essa³⁶, compresa l'**inesistenza parziale**, cioè quando solo alcune operazioni sono poste in essere.

Nel concetto di inesistenza oggettiva rientra sia l'inesistenza **materiale** (o economica) sia l'inesistenza **giuridica**.

L'ipotesi di **inesistenza materiale** si realizza nell'accordo illegale tra una parte venditrice e una acquirente, ove la parte venditrice emette fattura per una prestazione di servizi ovvero una cessione di beni, che non vengono effettuate³⁷. In tale ipotesi la parte che

³⁶ Tale reato è oggetto della sanzione di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura. Diversa è l'ipotesi in cui si contesti la **congruità** dell'operazione che è stata realmente effettuata e pagata, che resta al di fuori delle previsioni dell'art. 2 (Cass., Sez. III pen., 15 gennaio 2008, n. 1996). Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto e punito dall'art. 2 è configurabile anche nel caso in cui la **falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore** che la faccia apparire come proveniente da terzi (Cass., Sez. III pen., 24 novembre 2011, n. 48498). Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, è configurabile esclusivamente nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in ciò differenziandosi dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del citato decreto, che può essere commesso da qualsiasi soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi o Iva. (cfr. Cass., Sez. III pen., 10 novembre 2011, n. 46785, la quale ha precisato che la fattispecie di cui all'art. 3 del citato decreto è, inoltre, subordinata ad una **soglia dell'imposta evasa** e degli **elementi attivi sottratti all'imposizione** che ne determinano la configurabilità).

³⁷ L'elemento soggettivo del **reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti** è rappresentato dal **dolo specifico di favorire l'evasione fiscale di terzi** (cfr. Cass., Sez. III pen., 17 marzo 2010, n. 17525). L'effettivo perseguimento di quest'ultima non sarebbe necessario ai fini della sussistenza del reato. Trattandosi di un reato di pericolo astratto, in quanto diretto a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, la configurabilità del reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 sarebbe svincolata dalla prova del conseguimento di un'effettiva evasione, mentre sarebbe sufficiente che la condotta sia solo potenzialmente lesiva dell'interesse tutelato. Se, però, la specifica finalità di agevolare l'evasione di terzi non deve necessariamente realizzarsi, essa deve, comunque, inequivocabilmente caratterizzare la condotta dell'emittente le false fatture. L'indagine sull'elemento soggettivo del reato, pertanto, assume particolare rilevanza quando il dolo dell'evasione si trovi ad interferire con finalità illecite di diversa natura. Tale situazione può facilmente verificarsi quando l'emissione di false fatture sia effettuata, oltre che per consentire a terzi l'evasione, anche per altri scopi quali, ad esempio, la creazione di fondi neri per il pagamento di tangenti, il riciclaggio, la ricettazione, altre attività fraudolente, quali il conseguimento di indebiti finanziamenti, rimborsi o aiuti comunitari sulla base delle false fatturazioni. un'attenta indagine sull'elemento soggettivo può portare all'esclusione del reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 solo se risulti che la condotta di emissione di false fatture sia finalizzata esclusivamente al perseguimento di obiettivi extratributari (cfr. Cass., Sez. III pen., 21 febbraio 2003, n. 8558, la quale ha affermato che il **dolo specifico** consistente nella **frode con emissione di fatture per operazioni inesistenti**, nella finalità di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'Iva, ovvero un indebito rimborso o il riconoscimento di un credito di imposta inesistente, è **escluso** dalla finalizzazione della **condotta** dell'agente **a scopi soltanto extra tributari**). Occorre chiedersi se sia punibile il comportamento del soggetto che emetta false fatture per fini extratributari, limitandosi ad accettare il rischio che le stesse siano utilizzate da terzi anche per finalità di evasione fiscale. In linea generale, le figure del dolo specifico e del dolo eventuale sono incompatibili, proprio perché il soggetto che agisce con dolo specifico, deve aver agito per un fine determinato: condizione soggettiva, questa, che non può conciliarsi con un'intenzione solo indiretta o eventuale, a meno che il dolo eventuale non riguardi elementi del fatto estranei rispetto a quelli investiti dal dolo specifico (in giurisprudenza si osserva che, nei reati a dolo specifico, la strutturale intenzionalità finalistica della condotta tipica è incompatibile con la forma del dolo eventuale, che postula l'accettazione solo in via ipotetica, seppure avverabile, del conseguimento di un risultato. cfr. Cass., Sez. II pen., 6 giugno 2007, n. 25436; Id., Sez. VI pen., 5 luglio 2004, n. 34521). Si deve, quindi, escludere che il fine di consentire a terzi l'evasione d'imposta possa essere imputato al soggetto che emette le false fatture a titolo di dolo eventuale. Tale fine, al contrario, va dimostrato in modo certo come obiettivo diretto, seppur concomitante con

figura quale acquirente, ricevuta la fattura, la registra nella propria contabilità, esercitando il diritto alla detrazione dell'Iva e, ove il costo rispetti apparentemente il principio dell'inerenza lo deduce ai fini delle imposte sui redditi.

La parte acquirente, ovviamente, non provvede all'effettivo pagamento della fattura, in quanto la parte venditrice, che molto probabilmente scomparirà a breve termine, provvederà a restituire, dedotto il proprio "compenso", quanto ricevuto dall'acquirente tramite mezzi non tracciabili; la stessa, ovviamente, non ottempererà al versamento dell'Iva a debito derivante dalla fattura emessa nei confronti del "finto acquirente".

L'inesistenza materiale può essere anche "relativa" (o "parziale") se le fatture sono emesse a fronte di operazioni "in parte" non realmente effettuate. In caso di parziale divergenza tra la realtà e quanto emerge dal supporto cartaceo, l'operazione economica è realmente realizzata, sia pure in termini quantitativi differenti e minori rispetto a quelli documentati. È questa divergenza che rende l'operazione "solo parzialmente vera" o, se si vuole, "solo parzialmente falsa", caratteristica che si riscontra nella "soprafatturazione".

L'inesistenza giuridica si configura quando la fattura viene emessa per un negozio simulato, ovvero per un negozio giuridico apparente, diverso da quello realmente posto in essere tra le parti.

Ulteriore ipotesi di inesistenza oggettiva si ha nei casi di c.d. sopraffatturazione, ovvero quando le fatture emesse a fronte di operazioni realmente effettuate, riportano un corrispettivo maggiore di quello pagato, o superiore al valore effettivo dei beni ceduti o dei servizi prestati.

L'**operazione soggettivamente inesistente**, invece, si caratterizza per il fatto che la fattura viene emessa per una prestazione realmente avvenuta, ma la stessa è stata intrattenuta con un soggetto differente rispetto a quello che viene indicato nella fattura attestante l'effettuazione dell'operazione. Pertanto, l'operazione risulta effettivamente effettuata, ma il documento attestante l'effettuazione della stessa viene emesso da un soggetto che non ne ha titolo, non avendo partecipato all'operazione.

In altri termini, la falsità ideologica della fattura non attiene alla rappresentazione dell'aspetto oggettivo della transazione documentata ma esclusivamente al profilo **subiettivo** della stessa.

In virtù dell'accordo simulatorio, una delle parti dell'operazione non appare in fattura, al suo posto figurando un soggetto diverso, il soggetto interposto, che funge da mero "paravento" per nascondere.

Nella maggior parte delle ipotesi il soggetto che fattura pur non avendone titolo assume il ruolo di cartiera in una **frode carosello**, in quanto lo stesso scomparendo a breve termine non provvede a versare l'Iva relativa all'operazione dallo stesso certificata.

La società cd. "cartiera" (anche nota come *missing trader*) è una società priva di consistenza patrimoniale, che non svolge alcuna attività economica, domiciliata presso un indirizzo fittizio o di comodo e che ha l'unico funzione di emettere fatture per operazioni inesistenti. La società cd. "filtro" (cd. *buffer*), invece, si interpone tra la società "cartiera" ed il cessionario reale della merce.

In sede comunitaria, le frodi carosello sono caratterizzate dall'intervento di un primo operatore comunitario A, il quale vende beni a B, soggetto passivo Iva in un secondo Stato

altri, della condotta dell'agente. Opinando diversamente, la sussistenza del dolo del reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 sarebbe sempre inevitabilmente dimostrata dalla sussistenza della condotta materiale: l'emissione di false fatture, infatti, proprio per le caratteristiche oggettive della condotta, potrebbe essere facilmente considerata una prova dell'accettazione da parte dell'emittente della possibilità che tali fatture siano utilizzate indebitamente dai terzi.

membro, realizzando una cessione intracomunitaria non imponibile all'origine; tale soggetto B, che si renderà successivamente inadempiente agli obblighi fiscali, dopo aver registrato l'acquisto intracomunitario e, quindi, senza effettivo pagamento dell'imposta, per il particolare meccanismo impositivo dell'Iva intra-UE, rivende sottocosto i beni ad un altro soggetto C, stabilito nello stesso Stato membro, assoggettando regolarmente ad imposta la cessione. Una volta incassato il corrispettivo della vendita e la relativa imposta, B scompare senza provvedere al pagamento dell'Iva incassata dal proprio cliente.

Quest'ultimo soggetto (C), nelle forme più elementari di frode, cede successivamente i beni ad un altro operatore nello stesso Stato membro del primo cedente (A), in regime di non imponibilità come vendita intracomunitaria, chiedendo il rimborso dell'Iva pagata al proprio fornitore (B), ma da questi mai versata all'Erario.

Nella realtà, lo schema si configura spesso in modo assai più complesso, arricchendosi di ulteriori passaggi: C (detto anche soggetto "filtro" o "tampone") vende generalmente i beni, con un esiguo profitto, ad un altro operatore D, nello stesso Stato membro, assolvendo l'Iva su tale cessione e detraendo l'imposta pagata a monte; D, a sua volta, cede i beni ad altro soggetto nel medesimo Stato con un'operazione analoga (basso ricarico e regolare addebito d'imposta) e così via, fino al definitivo rientro della merce, che viene venduta nell'ambito di una cessione intracomunitaria non imponibile (operazione che legittima l'ultimo operatore al rimborso o alla detrazione dell'Iva applicata per rivalsa dal fornitore) nell'originario Stato membro dal quale ha preso avvio l'intera operazione. Quando il soggetto A, residente in detto Stato, rientra in possesso dei beni, il ciclo può ripartire, originando un vero e proprio "carosello fiscale".

Bisogna però considerare che alcuni degli operatori coinvolti nella frode carosello, ivi compreso quello che effettua la cessione che segna il rientro dei beni nello Stato membro del soggetto A, potrebbero non essere a conoscenza del fatto che stanno partecipando ad una frode tesa all'evasione dell'Iva.

Orbene, è proprio l'**inconsapevolezza della partecipazione** ad una (asserita) frode carosello - secondo la gradazione che di tale "inconsapevolezza" è stata offerta dalla giurisprudenza che si è di volta in volta interessata alla questione - in uno con l'analisi del quadro probatorio che normalmente supporta gli accertamenti in ambito tributario, di stretta derivazione penale, che deve essere analizzata.

Nelle frodi carosello l'Iva che figura pagata al cedente in via di rivalsa non è detraibile dato che ad essa - con la inconsapevolezza o la partecipazione del cessionario - non solo non corrisponde un versamento all'Erario ma non corrisponde un'attività economica effettiva ed il trasferimento all'intermediario formale ha il solo scopo abusivo di avvantaggiarsi della detrazione³⁸.

In tale ipotesi, però, l'Amministrazione finanziaria ha l'**onere di provare** - anche mediante presunzioni - gli **elementi di fatto** che concretizzano la frode e la **partecipazione** ad essa o la **consapevolezza** di essa da parte del contribuente.

Sul tema va richiamata l'orientamento della Cassazione, che con la sentenza n. 867 del 20 ottobre 2010, ha affermato che "*nelle cd. "frodi carosello" - fondate sul mancato versamento dell'imposta incassata da società "cartiere" a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti, e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di una o più società filtro ("buffers") - il meccanismo dell'operazione e gli scopi che la stessa si propone (acquisizione di materiali a prezzi più contenuti al fine di praticare prezzi di vendita più bassi, con alterazione a proprio favore del libero mercato), fanno presumere la piena conoscenza della frode e consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, con la conseguenza che, in applicazione del relativo principio sancito dall'art. 17 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, l'Iva assolta dal medesimo*

³⁸ Cass., Sez. trib., 19 settembre 2012, n. 15741.

beneficiario nelle operazioni commerciali con la società filtro non è detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture, al pari dell'intera documentazione contabile, sembrano perfettamente regolari".

Nella motivazione di tale arresto è ribadito che "è imperativo il richiamo all'art. 17 della Direttiva CEE n. 388/77, del 17 maggio 1977, ove si afferma il principio d'indetraibilità dell'Iva assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale e autonoma ragione economica giustificatrice della catena di cessioni successive"³⁹.

Sul piano **penale**, nell'attuale **regime di non configurabilità del concorso di persone tra emittente ed utilizzatore delle fatture false**, ricavabile dall'art. 74/2000, per potersi parlare di "reato" occorre dimostrare l'accordo iniziale e fraudolento tra i vari partecipanti alla frode, con conclusiva spartizione dell'Iva versata dal cessionario dei beni, non versata all'Erario ed illecitamente spartita tra i vari partecipanti alla frode. Di talché, per costante giurisprudenza la contestazione ai vari soggetti della frode in questione, richiede ineludibilmente che sia dimostrato l'accordo associativo simulatorio iniziale trilatero tra interponente, interposto fittizio e reale cedente o prestatore di servizi, finalizzato all'evasione d'imposta. Diversamente ci si trova di fronte ad ipotesi di interposizione reale ove l'intermediario assume diritti e doveri nei confronti dell'interponente e del reale cedente o prestatore di servizi⁴⁰.

Sul tema della consapevolezza del destinatario della fattura, la **Corte di giustizia europea** ha riconosciuto l'importanza dell'esistenza o meno del suo legittimo affidamento, vale a dire la sua buona fede. Il diritto di un soggetto passivo che deduce l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo sia inficiata da frode sull'imposta sul valore aggiunto⁴¹.

Tra gli elementi oggettivi dai quali si può desumere la consapevolezza di partecipare alla frode, si possono individuare i seguenti:

- l'acquisto di beni a prezzi inferiori a quelli di mercato;
- l'accordo simulatorio con il soggetto fornitore-interposto e il reale fornitore.

In conclusione, la Corte di Giustizia ha nel tempo fornito linee guida in materia di frodi Iva, affermando che le cessioni di beni, come altri fatti rilevanti ai fini della detrazione Iva, *"hanno tutte un carattere obiettivo e che si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi"*. Inoltre, ha indicato il *modus operandi* per determinare la *"consapevolezza"* di un soggetto di partecipare a comportamenti fraudolenti.

I principi generali affermati dalla giurisprudenza comunitaria sono senza dubbio tesi a contemperare l'esigenza di prevenire le frodi Iva ed evitare perdite fiscali per gli Stati membri con quella di impedire un ingiustificato arricchimento da parte dell'Erario dei singoli Stati a discapito degli operatori economici⁴².

³⁹ Nello stesso senso, CGE C-419/02 del 21 febbraio 2006 e Cass. n. 10352/2006, in quanto, secondo un principio generale non scritto (ora anche positivamente fissato nell'art. 21-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), vigente nell'ordinamento, il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo di strumenti giuridici privi di ragioni economicamente apprezzabili e diretti unicamente a conseguire tali indebiti vantaggi.

⁴⁰ Cass., Sez. III pen., 23 gennaio 2009, n. 3203.

⁴¹ Corte di Giustizia 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e altri*; Corte di Giustizia, 11 maggio 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*; Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel e altri*.

⁴² In dottrina si segnala, senza alcuna pretesa di esaustività, M. MICCINESI, *Le frodi carosello nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2011, p. 1089 ss.; G. D. TOMA, *Frode carosello. Emissione di fatture o altri documenti*

Alla luce di quanto evidenziato deve darsi opportuna valenza al principio secondo cui la **tutela del legittimo affidamento** fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario⁴³. A tal proposito, occorre si può rammentare che il principio della tutela del legittimo affidamento sorge dal più generale principio dell'apparenza. L'introduzione di “*results-driven criteria*”⁴⁴, cioè di un criterio di distinzione in base ai risultati, appunto, buoni o cattivi, dell'operazione, compromette la “certezza” del diritto e, in stretto collegamento, la tutela del legittimo affidamento che fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario, come espressione del più generale principio dell'apparenza che, posto a protezione del terzo in buona fede, conferisce rilevanza a situazioni apparenti (nelle quali il terzo ha ragionevolmente confidato), ancorché non rispondenti alla realtà.

Ne discende che il principio dell'apparenza *juris* è stato creato in modo preterlegale, ed è il risultato di un'evoluzione del diritto che, per proteggere il terzo in buona fede, conferisce rilevanza a situazioni apparenti (nelle quali il terzo ha ragionevolmente confidato) che non corrispondono alla realtà.

In questo contesto, l'esigenza di tutelare la certezza dei traffici giuridici ha comportato la necessità di mettere a confronto i comportamenti dei soggetti che intrattengono rapporti giuridico-commerciali, nel corpo della quale l'apparenza assume un ruolo determinante, al fine di individuarne le reciproche responsabilità e di tutelare, sostanzialmente, colui che ha agito in buona fede.

Sulla scorta di siffatte argomentazioni ne discenderebbe una notevole confusione allorché, una fra le tante ipotesi, la circolarità della catena delle cessioni o la circostanza che operi un commerciante irreperibile bastano per far concludere che un'operazione ricade al di fuori della sfera di applicazione dell'Iva, dal momento che, proprio per le specifiche caratteristiche dell'imposta, le singole operazioni (*rectius* frazioni della catena) rimangono soggette ad Iva a prescindere dal fatto che i beni commerciati finiscano realmente ad un consumatore o meno.

Che l'esercizio del **diritto alla detrazione dell'Iva**⁴⁵ sia subordinato all'**accertamento dell'estraneità dell'operatore economico** alla frode è un principio affermato anche dalla giurisprudenza domestica.

per operazioni inesistenti: lo stato della giurisprudenza e le novità legislative, in *il fisco*, n. 7/2012, p. 1-997; G. ZIZZO, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 962 ss.; G. BOCCALATTE, *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, n. 5/2009; M. CARDILLO, *Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni “carosello”*, in *Rass. trib.*, n. 1/2008; P. CENTORE, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, n. 10/2006; M. LOGOZZO, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2011, p. 287 ss.; G. ZIZZO, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010; M. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti?*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2011.

⁴³ Cfr. sentenza 3 maggio 1978, causa 112/77, *Topfer/Commissione* (concl. Mayras).

⁴⁴ Cfr. R. DELLA FERIA, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?* In *EC Tax Revue*, 2006, 1, p. 27 ss..

⁴⁵ Il momento in cui sorge il diritto alla detrazione è quello in cui quest'ultima diviene esigibile ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 in base al quale: all'insorgenza del debito di imposta in capo al cedente/prestatore corrisponde l'insorgenza del diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente, nella misura ed alle condizioni esistenti. Tuttavia, mentre per quel che riguarda l'istituto della rivalsa non sorgono, in generale, grossi problemi applicativi, per quanto concerne l'esercizio del diritto alla detrazione la situazione è ben diversa. Infatti, a presidio della corretta effettuazione all'esercizio della detrazione sono presenti una serie di norme sia di tipo sostanziale, che di tipo formale. Sotto il profilo sostanziale il comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 sancisce il cd. **principio di inerenza** per cui è detraibile l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati sempreché siano relativi all'attività del soggetto passivo. Per cui in assenza dell'inerenza dell'acquisto, viene meno la riconducibilità all'attività economica espletata e dunque il diritto alla detrazione. Sotto il profilo formale, invece, l'art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 (che ha sostituito gli artt. 27 e 33 del D.P.R. n. 633/1972) prevede che per esercitare il diritto di detrazione si debba essere in possesso dei documenti

Invero, la Corte di Cassazione ha precisato che *“il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l’Iva pagata, a titolo di rivalsa, al soggetto emittente della fattura, se conosce o dovrebbe conoscere, usando l’ordinaria diligenza, che tale soggetto è diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione”*⁴⁶.

Recentemente la Suprema Corte ha ribadito che il contribuente cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell’Iva relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha il diritto di detrarre l’imposta solo se dimostra che non sapeva e non poteva sapere di partecipare ad un’operazione che si iscriveva in una frode⁴⁷.

In buona sostanza, l’indetraibilità dell’Iva è fatta discendere solo indirettamente dal venir meno dell’operatore economico al proprio onere di diligenza fiscale (accertamento delle liceità dell’operazione)⁴⁸.

Senonchè, l’Amministrazione finanziaria, per poter contestare la violazione dell’obbligo di diligenza posto a carico del contribuente, deve fornire la prova della partecipazione del contribuente stesso alla frode, sia pure *sub specie* di concorso passivo⁴⁹. Tale prova può consistere nel divario di prezzo tra il prodotto acquistato ed il prezzo medio di mercato, nei particolari legami giuridici, economici e personali fra gli operatori, nella inadeguatezza della struttura aziendale del fornitore, nelle anomale modalità di pagamento, nell’assenza di riscontri documentali sulla consegna dei beni.

Solo quando l’Amministrazione finanziaria abbia dato queste prove, sorge l’onere per il contribuente di offrire la prova contraria, vertente sui comportamenti positivamente adottati per verificare le caratteristiche del fornitore.

La Commissione tributaria regionale della Puglia (Sez. XXIV, 5 aprile 2012, n. 24), nel confermare la decisione di primo grado, ha precisato che se l’Amministrazione finanziaria non **prova il coinvolgimento del contribuente** in eventuali violazioni fiscali commesse dai fornitori, che i prezzi di acquisto sono differenti da quelli di mercato, mentre tutte le forniture contestate risultano pagate, *“l’ipotesi fornita dall’Ufficio di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti rimane una mera ipotesi, priva di seri riscontri”*⁵⁰.

In tal senso si sono espresse anche la Commissione tributaria regionale della Lombardia (Sez. VIII, 28 aprile 2011, n. 34) e la Commissione tributaria regionale dell’Emilia Romagna (Sez. XII, 26 settembre 2011, n. 74), la quale ha precisato che *“quando si tratti di disvelare una cosiddetta “frode carosello”, dev’essere data la dimostrazione dall’A.F. della effettiva e concomitante sussistenza di tutti gli elementi che costituiscono il*

(fatture, scritture contabili ecc.) di acquisto. L’art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce poi che le fatture di acquisto debbano essere annotate in un apposito registro prima dell’effettuazione della liquidazione periodica o della presentazione della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto di detrazione. Gli obblighi contabili, dunque, svolgono una duplice finalità, solo apparentemente contrapposta. Milano, infatti, a porre a disposizione dell’Amministrazione finanziaria uno strumento da utilizzare per verificare la correttezza della posizione fiscale del contribuente e, al sussistere di determinati presupposti, alla ricostruzione dell’effettiva capacità contributiva.

⁴⁶ Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2779.

⁴⁷ Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1364; Id., 11 aprile 2011, n. 8132.

⁴⁸ Cfr., sul punto, M. MICCINESI, *Le frodi*, cit., p. 1097, secondo il quale *“si può dunque parlare di una portata afflittiva propria della perdita del diritto alla detrazione e dell’emersione anche nell’ordinamento interno – sulla scia dell’orientamento espresso a livello europeo – di un principio non scritto di diligenza fiscale, fondato sul presupposto che il coinvolgimento degli operatori economici nella lotta alle frodi, attraverso la previsione di una fattispecie di concorso passivo, costituisca l’unico strumento efficace per contrastare i meccanismi fraudolenti, e così salvaguardare la concorrenza nel mercato europeo”*.

⁴⁹ Cfr. Cass., Sez. V., n. 2770/2005.

⁵⁰ Conforme Comm. trib. reg. della Toscana (Sez. VIII, 17 maggio 2012, n. 75), secondo la quale se il contribuente prova la congruità dei prezzi d’acquisto e considerando la scarsa incidenza quantitativa sul volume, si può ritenere che la società contribuente non fosse a conoscenza della frode Iva.

meccanismo fraudolento e precisamente: a) l'esistenza di due (o più) società, almeno una delle quali operante sul mercato nazionale vendendo prodotti a prezzo inferiore al valore di mercato, prodotti acquistati sottocosto presso fornitori comunitari con l'interposizione della società "cartiera" incaricata della doppia fatturazione, una verso il fornitore comunitario ed una verso il rivenditore nazionale; b) l'evasione dell'Iva da parte della società "cartiera", questa sostanzialmente non operativa perché priva di sede ed attrezzature adeguate al volume di affari gemito e soggetta a frequenti modificazione di ragione sociale e di sede legale; c) l'intesa tra i soggetti coinvolti nel meccanismo, basata sulla consapevolezza dell'intera frode ... L'onere di provare la concomitante sussistenza di tutti i fattori indicati supra, costituenti il meccanismo della "frode carosello", incombesse all'A.F. è pacifico".

Non può sfuggire che "nel richiedere al contribuente lo svolgimento di un'attività ispettiva, ci si dovrà in ogni caso attenere al rispetto del principio di proporzionalità, talché non potrà essergli imposto di adottare poteri di indagine sofisticati, eccessivamente approfonditi, e comunque non conformi alla prassi commerciale"⁵¹.

5. La deducibilità dei costi relativi alle operazioni soggettivamente inesistenti.

Sino ad oggi, la maggior parte delle contestazioni dell'Amministrazione finanziaria relative alla disciplina dei costi da reato ha riguardato casi di **operazioni soggettivamente inesistenti** poste in essere con società cosiddette "cartiere", ossia casi nei quali non si era in presenza di operazioni fittizie (fatture oggettivamente inesistenti), bensì di fatture emesse da chi non ne aveva titolo in quanto non era il soggetto che aveva effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi. In altri termini, il costo esisteva in quanto l'acquisto era avvenuto realmente, ma da un soggetto diverso rispetto a quello che aveva emesso la fattura.

In vigenza della precedente formulazione del summenzionato comma 4-bis, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza, seguendo un'interpretazione onnicomprensiva di tale disposizione, avevano spesso ritenuto – in presenza del comportamento illecito in parola – di poter procedere con il recupero a tassazione, ai fini delle imposte sui redditi, di tutti i costi documentati da fatture soggettivamente false, con la conseguenza – come già rilevato – che il contribuente si trovava a dover corrispondere le imposte sui ricavi anziché sul reddito.

Con la sentenza n. 9537 del 2011 la Corte di Cassazione era ritornata sulla *vexata quaestio* della deducibilità - o meno - ai fini delle imposte sui redditi dei costi derivanti da operazioni considerate soggettivamente inesistenti, (ri)affermando l'importante principio di diritto per cui, nel comparto dell'imposizione diretta, a differenza di quello dell'Iva, i costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti, purché sopportati a fronte di operazioni effettive e reali, sarebbero deducibili dal reddito d'impresa *ex art. 109 del T.u.i.r.*⁵²

⁵¹ In questi termini M. MICCINESI, *Le frodi*, p. 1100.

⁵² Il caso affrontato dalla Suprema Corte era relativo, in particolare, ad una società coinvolta in una "frode carosello" di metalli preziosi, a cui era stata disconosciuta la deducibilità ai fini Irpeg dell'Iva ritenuta indetraibile, a fronte di operazioni riconosciute soggettivamente inesistenti. In relazione alle condizioni per la deducibilità dei costi sostenuti, i giudici di legittimità avevano osservato che "*il problema vero... siccome si verte in tema di imposte sui redditi (specificamente, di determinazione del reddito d'impresa) e non già in tema di IVA... non è dato dall'accertamento dell'inesistenza oggettiva, o solo meramente soggettiva delle operazioni contestate, ma dalla detraibilità dei costi relativi alle operazioni indicate nelle afferenti fatture la quale - avendo l'abrogazione dell'art. 75, comma 6, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ad opera dell'art. 5 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, comportato (Cass., trib., 11 febbraio 2009, n. 3305), un ampliamento del regime di prova dei costi da parte del contribuente (prova che può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili purché costituenti elementi certi e precisi, come prescritto dall'art. 75, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) - suppone che il contribuente dimostri l'effettiva sussistenza nonché l'ammontare e l'inerenza di quegli specifici costi*" (cfr. D. AVORIO - B. SANTACROCE, *Ribadita la deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti*, in *Corr. trib.*, n. 28/2011, p. 22 ss.). Anche la giurisprudenza

Ora, per effetto delle modifiche introdotte dal “decreto semplificazioni fiscali”, a prescindere dalla buona fede o meno dell’acquirente del bene o del servizio, per l’Amministrazione finanziaria non sarà più possibile fare riferimento alla normativa in oggetto per disconoscere i componenti negativi di reddito relativi ad acquisti realmente effettuati ma rappresentati, nell’ambito di una lecita attività commerciale, in fatture (o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio) soggettivamente inesistenti; ciò in quanto, nella fattispecie in argomento, si è in presenza di acquisti di beni e servizi che in alcun modo possono considerarsi “direttamente utilizzati” per la realizzazione di un delitto non colposo.

Resta peraltro ferma, come precisato nella richiamata relazione illustrativa, la possibilità di contestare eventualmente la deducibilità dei costi in questione sulla base delle regole generali in materia di deduzione dei costi dal reddito d’impresa, connesse ai requisiti di effettività, inerenza, competenza e oggettiva determinabilità. L’**inesistenza soggettiva** dell’operazione andrà perciò valutata in ragione del rispetto di tali requisiti normativi ordinari.

In questo senso si è recentissimamente pronunciata la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10167 del 20 giugno 2012⁵³.

Secondo la Suprema Corte, in tema di imposte sui redditi, a norma dell’art. 14, comma 4-*bis*, della L. n. 537/1993, nella formulazione introdotta con l’art. 8 del D.L. n. 16/2012, sono deducibili per l’acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una c.d. “frode carosello”, anche per l’ipotesi che l’acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del T.u.i.r siano in contrasto con i principi effettività⁵⁴, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità⁵⁵.

Non può sfuggire che anche prime delle modifiche apportate all’art. 14 in esame la distinzione tra le “*fatture per operazioni inesistenti*” e gli “*elementi passivi fittizi*”, che portano la sottrazione di materia imponibile, esisteva già nella norma penale tributaria⁵⁶, in maniera chiara. Infatti, ove il legislatore avesse ritenuto sufficiente a sostanziare la fattispecie

di merito (Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. I, 24 febbraio 2012, n. 41) ha affermato che in caso di fatture per operazioni asseritamente inesistenti sul piano soggettivo, l’indeducibilità del costo è da escludersi se l’operazione è effettivamente avvenuta, nel senso che la merce è stata oggettivamente ricevuta e pagata ed il relativo costo è certo ed inerente.

⁵³ La controversia concerneva l’impugnazione di una serie di avvisi di accertamento ai fini Iva, Ipeg ed Irap relativamente ad una attività di acquisto di autoveicoli di provenienza estera (cessioni intracomunitarie) da società intermediarie e successiva rivendita realizzando un meccanismo contabile di fatturazioni soggettivamente inesistenti nel quadro di una “frode carosello”. La Commissione provinciale adita accoglieva il ricorso della società contribuente, ma la decisione era riformata in appello. la società contribuente proponeva ricorso per cassazione censurando, sotto il profilo del vizio di violazione di legge e del vizio di motivazione, la sentenza del giudice d’appello sul punto relativo alla natura di “cartiere” delle società interposte e al carattere “evasivo” della società contribuente sulla base delle prove presuntive addotte dall’Amministrazione finanziaria e ritenute, dalla parte ricorrente, non assistite dai requisiti di gravità, sufficienza e concordanza, nonché sulle conseguenze che da tanto sono state dedotte quanto alla affermata indetraibilità dell’Iva (con violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19) e alla ritenuta indeducibilità dei costi (con violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-*bis*).

⁵⁴ Il riferimento all’effettività appare inutile perché, altrimenti, l’operazione sarebbe oggettivamente inesistente.

⁵⁵ Con sentenze 8 settembre 2006, n. 19353 e 29 aprile 2011, n. 9537, la Cassazione aveva affermato che i costi derivanti da fatture false (cd. frodi carosello) potevano essere dedotti ai fini delle imposte dirette a condizione che:

- i beni oggetto delle transazioni contestate fossero stati realmente acquistati e pagati;
- la fatturazione fosse avvenuta per un importo uguale a quello contabilizzato;
- i costi fossero indiscutibilmente inerenti all’attività d’impresa della società acquirente.

La Cassazione aveva, comunque, posto come ulteriore condizione alla deducibilità dei suddetti costi che il contribuente provasse la propria buona fede (cioè di non aver avuto consapevolezza della frode) mediante mezzi di prova diversi dall’effettiva disponibilità dei beni acquistati e dall’effettivo pagamento del prezzo.

⁵⁶ Art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

la mera inesistenza delle operazioni, sottese alle fatture, si sarebbe limitato a prevedere, come delitto, l'indicazione di elementi passivi corrispondenti alle fatture, e non di elementi passivi fittizi.

L'aggettivo "fittizio" dimostra la consapevolezza che vi è una differenza tra inesistenza dell'operazione (normativamente definita) e fittizietà dell'elemento passivo⁵⁷.

Ciò si ricava anche "mediante un'interpretazione sistematica, verificando la centralità che gli elementi passivi fittizi assumono nella fattispecie residuale dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, ove essi coprono quasi interamente la condotta punibile: la fittizietà, in quel caso, è caratteristica preponderante del disvalore della condotta, e dimostra che il legislatore del decreto ha concepito l'espressione "elementi passivi fittizi" come locuzione compiuta ed autosufficiente"⁵⁸.

In buona sostanza, in materia reddituale occorre conferire rilevanza alla **materialità del costo**, alla sua **realità**. Se si ammette che il requisito della fittizietà debba basarsi su una non veridicità di stampo naturalistico, lo stesso principio deve potersi applicare anche ai fini Iva⁵⁹, in quanto l'operazione registrata ai fini delle due imposte è esattamente la medesima.

Sul piano penale, deve ritenersi **insussistente il reato di dichiarazione fraudolenta** con riferimento all'**utilizzatore delle fatture soggettivamente false**. Ciò in quanto ai fini delle imposte sui redditi, il costo (reale descritto in fattura) è comunque deducibile a prescindere dalla correttezza dell'emittente del documento e, quindi, non è avvenuta alcuna violazione d'imposta⁶⁰.

L'evasione d'imposta si potrebbe realizzare solo nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, ma non nel caso di inesistenza soggettiva. In quest'ultima ipotesi, infatti, l'operazione è avvenuta anche se tra soggetti differenti rispetto a coloro che risultano dalla fattura, il costo è stato sostenuto e, quindi, almeno ai fini delle imposte sui redditi, non può ipotizzarsi alcuna dichiarazione fraudolenta⁶¹.

La conclusione cui è giunta la Suprema Corte trova ulteriore supporto nel fatto che i **delitti in dichiarazione** previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 non puniscono comportamenti prodromici all'evasione, ma **concrete condotte di danno** all'Erario. Per il loro

⁵⁷ Che la fittizietà degli elementi passivi non sia mera proiezione dell'inesistenza dell'operazione è riconosciuta dalla prevalente giurisprudenza di merito e di legittimità, che riconosce l'effettività degli elementi passivi pur in presenza di un'operazione inesistente (seppure solo soggettivamente, ma rientrando nella nozione di inesistenza fissata con la norma definitoria) (*ex multis* Cass., Sez. III pen., 14 novembre 2011, n. 41444, che, richiamando la sentenza n. 10394/2012, ha ribadito la tesi per la quale il delitto di cui all'art. 2 non è integrato dall'utilizzo a fini reddituali delle fatture soggettivamente inesistenti. Cfr. I. CARACCIOLI, *Omesso versamento Iva, "frodi carosello" e concorso di persone, in il fisco*, 206, p. 4877 ss..

⁵⁸ In questi termini T. ROTELLA, *Considerazioni in materia di bene giuridico tutelato dall'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 (anche alla luce della recente soppressione della circostanza attenuante) e sulla fittizi età degli elementi passivi richiesti dalla norma*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2012, pag. 20. Cfr., anche, D. STEVENATO-R. LUPI, *La fittizietà come "quid pluris" rispetto all'ineducibilità nel reato di dichiarazione infedele*, in *Dial. trib.*, n. 3/2012.

⁵⁹ Sulla non configurabilità della fattispecie di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 in presenza di fatture soggettivamente inesistenti anche in ambito Iva cfr. A. MEREU, *La repressione penale della frode Iva. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011, p. 54 ss..

⁶⁰ In dottrina si osserva che la mendace indicazione del nome dell'emittente della fattura potrebbe integrare il delitto di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 in quanto la fattura non veritiera ha la funzione di realizzare l'evasione altrui sottraendo al pagamento dell'imposta il soggetto occulto che ha effettivamente ceduto il bene o prestatato il servizio ricevendo in cambio il corrispettivo (V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 55; A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di E. MUSCO, 2002, Milano, p. 35.

⁶¹ Cass., Sez. III pen., 2010, n. 30210, confermata da Cass., Sez. III pen., 16 marzo 2010, n. 10394; Cass., Sez. III pen., 14 novembre 2011, n. 41444, la quale ha anche precisato che ai fini della quantificazione dell'imposta evasa, in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, occorre considerare i costi sostenuti dal contribuente e non solo i ricavi non dichiarati.

perfezionamento è richiesto, in primo luogo, che sia insorta l'obbligazione tributaria (cioè che si sia verificato il presupposto impositivo previsto dalle singole leggi d'imposta) e, in secondo luogo, che l'obbligazione tributaria non sia stata assolta, attraverso una delle condotte, commissive od omissive, previste dalle norme penali.

Per le imposte sui redditi la configurazione del presupposto impositivo, cioè il possesso di un reddito, impone la contrapposizione tra componenti positivi e negativi (ricavi e costi), per evitare di tassare un reddito fittizio (mai realmente realizzato).

Nell'ipotesi di fatture soggettivamente false, solitamente l'impresa destinataria di una fattura proveniente dall'interposto ha realmente sostenuto il costo di acquisto, il bene è entrato nel patrimonio aziendale e il costo è inerente all'attività d'impresa (se il bene è destinato ad essere rivenduto alla clientela). Di regola, il contribuente non ha l'interesse che la fattura sia intestata ad un soggetto diverso dall'effettivo fornitore, poiché il regime di deducibilità di un componente negativo di reddito non muta a seconda della natura o della provenienza del fornitore.

Ovviamente, la **rilevanza penale** delle fatture soggettivamente inesistenti potrebbe esclusivamente riguardare l'**Iva detratta** dall'utilizzatore delle fatture soggettivamente inesistenti, a condizione che, come già evidenziato in precedenza, che sia **dimostrato l'accordo associativo iniziale finalizzato all'evasione d'imposta**.

6. La disciplina delle operazioni oggettivamente inesistenti: la non imponibilità dei componenti positivi.

Per quando riguarda le **fatture oggettivamente inesistenti**, ovvero per l'ipotesi in cui il documento fiscale attesti l'esecuzione di un'operazione in tutto o in parte mai avvenuta⁶², in ossequio al principio di **capacità contributiva**, il comma 2 del richiamato art. 8 del D.L. n. 16/2012 stabilisce 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”*.

Tale disposizione ha **natura** essenzialmente **procedimentale** in quanto non introduce alcuna deroga sostanziale agli ordinari criteri di determinazione analitica del reddito, ma è volta ad evitare che in sede di verifica fiscale siano contestati redditi che, dalla stessa motivazione dell'atto impositivo, risultano come redditi non realmente conseguiti.

Il principio è pienamente condivisibile ancorchè alla medesima conclusione si fosse già pervenuti, in via amministrativa, con riferimento agli importi delle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti⁶³.

⁶² Giova rammentare che, secondo l'orientamento della Suprema Corte (Sez. trib, 6 giugno 2012, n. 9108; Id., 11 giugno 2008, n. 15395), la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, attesa la disciplina del suo contenuto di cui all'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sicché in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere. Tale prova, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. d), e 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, può essere fornita anche mediante presunzioni, nel qual caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma dell'art. 2697, comma 2, c.c.. Pertanto il giudice tributario, qualora ritenga gli elementi adottati dall'Amministrazione dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve passare a valutare la prova contraria offerta dal contribuente (cfr. A. LATTANZIO, *Manuale del processo tributario*, Ed. Ad Maiora, Trani, 2012).

⁶³ Circ. Comando Generale della Guardia di finanza, 29 dicembre 2008, n. 1/2008, Vol. II, pag. 147.

Pertanto, laddove si contesti ad un soggetto l'utilizzo di **fatture oggettivamente inesistenti** e quindi attestanti costi fittizi, alla indeducibilità di detti costi non potrà, diversamente dal passato, accompagnarsi la tassazione, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, dei ricavi dichiarati connessi alla **vendita fittizia**, ovvero simulata per avere corrispondenza con l'acquisto fittizio⁶⁴.

In ossequio al principio di capacità contributiva, se da un lato si contesta la fittizietà dell'acquisto di beni o servizi non si può dall'altro sostenere l'imponibilità di ricavi iscritti in contabilità se riferibili ai medesimi beni o servizi mai entrati a far parte del patrimonio del contribuente⁶⁵.

In ogni caso – come sottolineato nella relazione illustrativa al decreto – resta ferma l'**indeducibilità dell'Iva** relativa ai beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati e si applica il disposto dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale *“se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ..., l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”*.

Per l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti scatta ora anche l'applicazione di una specifica **sanzione amministrativa** – introdotta dall'art. 8, comma 2, del citato D.L. n. 16/2012 – che varia dal **25 al 50 per cento** dell'ammontare delle spese o

⁶⁴ La Corte di Cassazione, Sez. III, con la recente sentenza del 12 aprile 2012, n. 18929, ha ribadito, coerentemente all'orientamento espresso nella sentenza del 12 gennaio 2009, n. 626, che il legislatore, disciplinando con l'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 la fattispecie della utilizzazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, già prevista dall'art. 4, comma 1, lettera f), del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516, ha individuato quale **unico momento consumativo del reato** quello della **presentazione della dichiarazione**, in cui si determina la lesione dell'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi. Diverso è, invece, il momento consumativo del reato di emissione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti; in tal caso il legislatore, nel riprodurre nell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 la fattispecie della emissione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, già prevista dall'art. 4, comma 1, lettera d), della L. n. 516/1982, ha lasciato inalterato il momento consumativo di detta fattispecie criminosa, che coincide con quello della **emissione della fattura**. Ove si abbiano plurimi episodi nel corso del medesimo periodo di imposta, nel momento di emissione dell'ultimo di essi (Cass., Sez. III pen., 14 gennaio 2010, n. 6264). L'utilizzazione, ai fini della presentazione di una dichiarazione annuale, di una pluralità di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti non può in alcun modo comportare la configurazione di una pluralità di reati, né possono ritenersi applicabili le disposizioni di cui all'art. 81 del codice penale, relativo al “reato continuato”, che prevede l'applicazione della pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata sino al triplo qualora il reo, con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge. Ciò discende dal fatto che la fattispecie illecita di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 si perfeziona nel momento in cui viene presentata una dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e non nel momento in cui si registra in contabilità il singolo documento che poi sarà utilizzato per l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi. In riferimento alla condotta necessaria ai fini dell'integrazione della figura criminosa in analisi, il comportamento dell'agente deve abbracciare integralmente **due fasi cronologicamente distinte**: un primo momento propedeutico consistente nell'**avvalersi di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti registrandoli** nelle scritture contabili o detenendoli a fini probatori nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; una seconda fase consistente nella **presentazione delle dichiarazioni annuali** relative alle imposte sui redditi o all'Iva nelle quali sono indicati elementi passivi fittizi supportati da tali documenti. Infatti, come affermato dalle sentenze 26 giugno 2000, n. 8657 e 5 aprile 2001, n. 13826 della Cassazione penale, Sez. III, l'utilizzazione senza che detti documenti o fatture costituiscano il supporto per l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione è priva di rilevanza penale. Pertanto, solo nel momento in cui i dati delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti siano recepiti dal contribuente in dichiarazione, tale condotta rientra interamente nell'ambito applicativo della disposizione sanzionatoria in analisi (Cass., SS.UU., 7 novembre 2000, n. 27). Giova, infine, rammentare che rientrano nella nozione di documenti quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, tra cui le ricevute fiscali e simili nonché quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come, per esempio, le **ricevute per spese mediche** o **per interessi sui mutui** e le **schede carburanti** (Cass., Sez. III pen., 2 dicembre 2011, n. 5642).

⁶⁵ Sul punto si veda Cass., 11 aprile 2011, n. 8211, in cui viene evidenziata l'illogicità derivante dalla contestuale indeducibilità dei costi ed imponibilità di ricavi riferibili ai medesimi beni di cui si contestava la totale inesistenza nel patrimonio della società accertata.

altri componenti negativi relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella **dichiarazione dei redditi**.

Tale sanzione è tuttavia **ridotta ad un terzo** (comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo) a norma dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, se il relativo pagamento è effettuato entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Non è, invece, mai applicabile la regola del **cumulo giuridico** di cui all'art. 12 del predetto decreto. Conseguentemente, se con una sola azione od omissione sono violate diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi, ovvero con più azioni od omissioni siano commesse diverse violazioni della medesima disposizione sono irrogate, per ciascuna violazione, le rispettive sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate ha puntualizzato, in proposito, che la sanzione *de qua* si applica soltanto ai componenti negativi indeducibili afferenti a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati e a fronte dei quali sia stata riconosciuta la non imponibilità dei relativi ricavi o compensi. Pertanto, nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi afferenti ai predetti costi indeducibili (inesistenti) o nel caso in cui questi ultimi siano superiori ai primi, si applicano le ordinarie sanzioni per infedele dichiarazione.

7. Decorrenza delle nuove disposizioni.

Per espressa previsione normativa – contenuta nel comma 3 del più volte citato art. 8 del D.L. n. 16/2012 – le nuove disposizioni concernenti la indeducibilità dei costi derivanti da reato e la non imponibilità dei ricavi direttamente afferenti a costi di beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati trovano applicazione, se **più favorevoli**, anche con riguardo a fatti, atti o attività posti in essere **prima dell'entrata in vigore** delle disposizioni stesse (2 marzo 2012). Peraltro, le nuove disposizioni si applicano, sempre se più favorevoli al contribuente, anche nel caso di provvedimenti già emessi ma non ancora definitivi.

Detto **regime transitorio** è evidentemente destinato ad avere importanti e immediate ripercussioni sui **contenziosi tributari** pendenti, relativi alla indeducibilità dei costi da reato contestata dagli Uffici finanziari per effetto dell'applicazione della normativa in commento⁶⁶.

Infatti, da un lato non possono considerarsi validi gli accertamenti non preceduti da una prima valutazione da parte del Pubblico Ministero della fondatezza della notizia di reato; dall'altro lato all'Amministrazione finanziaria è richiesto di provare il collegamento diretto fra il costo ripreso a tassazione e l'ipotesi di illecito penale non colposo.

Analogo onere è richiesto anche in merito alla motivazione degli avvisi di accertamento per i quali, qualora si intenda appunto contestare l'indeducibilità del costo in ordine alla norma qui in esame, è necessaria l'individuazione nell'atto dello specifico provvedimento con il quale il Pubblico Ministero abbia richiesto il rinvio a giudizio del contribuente nonché delle specifiche ragioni per le quali si ritengono i beni e servizi acquistati direttamente utilizzati per la realizzazione del delitto stesso.

Inoltre, a seguito della disposizione transitoria contenuta nel comma 3, relativamente agli avvisi di accertamento già emessi ma non ancora divenuti definitivi, non può non rilevarsi il venir meno di tutte quelle contestazioni non compatibili con la nuova formulazione della norma ed in particolar modo con quelle relative all'indeducibilità dei costi generali ovvero di quei costi inerenti delitti non colposi per i quali ancora non sia intervenuto l'esercizio dell'azione penale.

Gli atti impositivi già notificati possono essere adeguati alle nuove norme più favorevoli in sede di procedimento di accertamento con l'adesione ex D.Lgs. n. 218/1997,

⁶⁶ L'applicabilità delle nuove disposizioni si riscontra in Cass., Sez. trib., 20 giugno 2012, n. 10167; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. III, 7 maggio 2012, n. 146.

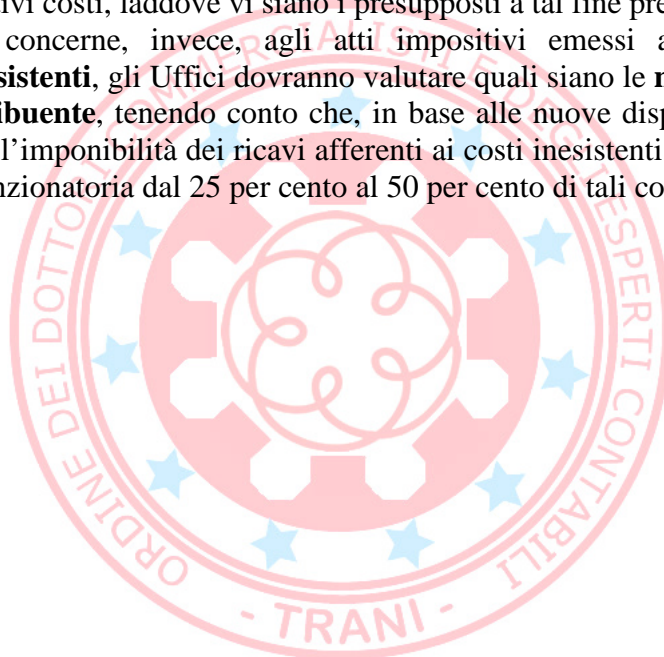
ovvero di mediazione di cui all'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, oppure nell'ambito della conciliazione giudiziale ex art. 48, comma 1, di quest'ultimo decreto.

Se in base alle nuove disposizioni, la contestazione contenuta in un atto impositivo già emesso non è più sostenibile, come nel caso di disconoscimento di costi da reato contravvenzionale (non più previsto dalla nuova formulazione dell'art. 14, comma 4-*bis*, della L. 24 dicembre 1993, n. 537), l'Ufficio deve attivare l'autotutela.

Nel caso, poi, di un atto impositivo contenente il recupero a tassazione di costi ritenuti indeducibili perché in rapporto diretto con il compimento di delitti non colposi, ma per i quali il pubblico ministero non abbia ancora esercitato l'azione penale, l'Ufficio deve emettere un provvedimento di sospensione dell'atto ai sensi dell'art. 2-*quater*, comma 1-*bis*, del D.L. n. 564/1994, nell'attesa che l'autorità giudiziaria ponga in essere i provvedimenti di propria competenza.

In relazione agli **atti di accertamenti** emessi sulla base di **fatture soggettivamente inesistenti**, in forza della previgente formulazione del già richiamato comma 4-*bis*, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 32/E/2012 ha raccomandato agli Uffici periferici di procedere all'**annullamento in autotutela parziale o totale** degli atti impositivi, riconoscendo, così, la deducibilità dei relativi costi, laddove vi siano i presupposti a tal fine previsti dal T.u.i.r.⁶⁷

Per quanto concerne, invece, agli atti impositivi emessi a seguito di **fatture oggettivamente inesistenti**, gli Uffici dovranno valutare quali siano le **norme applicabili più favorevoli al contribuente**, tenendo conto che, in base alle nuove disposizioni, a fronte del disconoscimento dell'imponibilità dei ricavi afferenti ai costi inesistenti, trova applicazione la nuova fattispecie sanzionatoria dal 25 per cento al 50 per cento di tali costi inesistenti.



⁶⁷ Circ. n. 32/E/2012, cit.

APPENDICE

Normativa:

1. L. 24 dicembre 1993, n. 537 (art. 14) pag. 29
2. D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (art. 1, 2, 8 e 9) “ 30

Prassi:

1. Circolare 3 agosto 2012, n. 32/E (Ag. Entr. – Dir. Centr. Acc.) “ 34



L. 24 dicembre 1993, n. 537

(c.d. Legge Finanziaria 1994 o Legge Gallo)

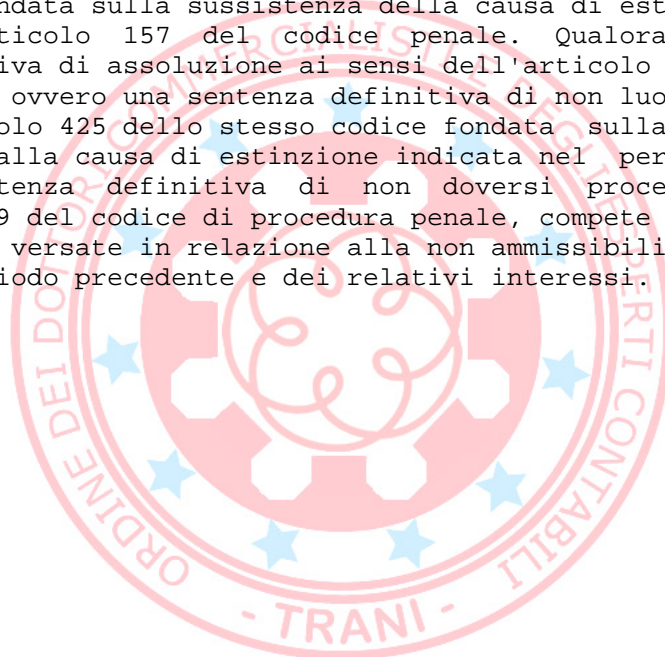
(Suppl. Ord. n. 121 alla Gazz. Uff. n. 303 del 28 dicembre 1993)

(Stralcio)

Art. 14.

Razionalizzazione e soppressione di agevolazioni tributarie e recupero di imposte e di base imponibile

4-bis. 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.



D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74
(Gazz. Uff. n. 76 del 31 marzo 2000)

Art. 1.
Definizioni

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per «fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b) per «elementi attivi o passivi» si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;

c) per «dichiarazioni» si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche;

d) il «fine di evadere le imposte» e il «fine di consentire a terzi l'evasione» si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il «fine di evadere le imposte» ed il «fine di sottrarsi al pagamento» si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per «imposta evasa» si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine;

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

Art. 2.

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti^{68 69}

1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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 annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine

⁶⁸ Vedansi gli artt. 8, comma 6, 9, comma 10, 15, comma 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289, circa l'esclusione della punibilità per i reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5 e 10 del presente decreto.

⁶⁹ Ai sensi dell'art. 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008, nei casi di cui al presente articolo si osservano, per quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale.

di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

[3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni [euro 154.937,07; n.d.r.], si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]⁷⁰.

Art. 3.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici^{71 72}

1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila⁷³;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione⁷⁴.

⁷⁰ Comma abrogato dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. a), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148. Ai sensi del successivo comma 36-*vicies bis*, dell'art. 2, D.L. n. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

⁷¹ Vedansi gli artt. 8, comma 6, 9, comma 10, 15, comma 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289, circa l'esclusione della punibilità per i reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5 e 10 del presente decreto.

⁷² Ai sensi dell'art. 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008, nei casi di cui al presente articolo si osservano, per quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale.

⁷³ Le parole "a euro trentamila" sono state così sostituite alle precedenti "a lire centocinquanta milioni" dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. b), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148. Ai sensi del successivo comma 36-*vicies bis*, dell'art. 2, D.L. n. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

⁷⁴ Le parole "a euro un milione" sono state così sostituite alle precedenti "a lire tre miliardi" dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. c), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148. Ai sensi del successivo comma 36-*vicies bis*, dell'art. 2, D.L. n. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

Art. 4.

Dichiarazione infedele^{75 76 77}

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila⁷⁸;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni⁷⁹.

Art. 8.

*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*⁸⁰

1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sul reddito o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

[3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire trecento milioni per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]⁸¹

⁷⁵ Ai sensi dell'art. 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008, nei casi di cui al presente articolo si osservano, per quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale.

⁷⁶ Ai sensi dell'art. 1, comma 3, L. 18 ottobre 2001, n. 383, il pagamento integrale dell'importo dovuto per l'emersione del lavoro sommerso determina l'estinzione dei delitti di cui al presente articolo.

⁷⁷ Vedansi gli artt. 8, comma 6, 9, comma 10, 15, comma 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289, circa l'esclusione della punibilità per i reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5 e 10 del presente decreto.

⁷⁸ Le parole "a euro cinquantamila" sono state così sostituite alle precedenti "a lire duecento milioni" dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. d), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148. Ai sensi del successivo comma 36-*vicies bis*, dell'art. 2, D.L. n. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

⁷⁹ Le parole "a euro due milioni" sono state così sostituite alle precedenti "a lire quattro miliardi" dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. e), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148. Ai sensi del successivo comma 36-*vicies bis*, dell'art. 2, D.L. n. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

⁸⁰ Ai sensi dell'art. 1, comma 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008, nei casi di cui al presente articolo si osservano, per quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale.

⁸¹ Comma abrogato dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. g), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14

Art. 9.

Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. In deroga all'articolo 110 del codice penale:

a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;

b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8.



settembre 2011, n. 148. Ai sensi del successivo comma 36-*vicies bis*, dell'art. 2, D.L. n. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

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. Articolo 8, commi 1, 2 e 3, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, recante "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento"

INDICE

1. Premessa
2. La nuova disciplina in materia di indeducibilità dei costi dei beni e dei servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (articolo 8, comma 1)
 - 2.1 Requisiti sostanziali di applicazione della norma
 - 2.2 Presupposti per la contestazione dell'indeducibilità dei costi
 - 2.3 Riflessi della norma in tema di fatture soggettivamente inesistenti
 - 2.4 Il trattamento sanzionatorio connesso all'indeducibilità dei costi e delle spese per beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi
 - 2.5 Interazioni con la normativa processual-penalistica
3. La nuova disciplina in materia di spese o altri componenti negativi relativi a fatture oggettivamente inesistenti (articolo 8, comma 2)
 - 3.1 Trattamento sanzionatorio in caso di spese o altri componenti negativi esposti in fatture oggettivamente inesistenti
4. Il regime transitorio (articolo 8, comma 3)
5. Applicazione delle disposizioni ai recuperi in materia di IRAP

1. Premessa

Il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (di seguito decreto legge) recante "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento", convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 85/L alla Gazzetta Ufficiale n. 99 del 28 aprile 2012, all'articolo 8, commi 1, 2 e 3, ha introdotto talune importanti disposizioni sul tema della indeducibilità 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 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 1 il legislatore è intervenuto sulla disposizione recata dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537⁸². Per effetto della modifica normativa in commento, la predetta disposizione è stata sostituita con la finalità di determinare e circoscrivere l'ambito della indeducibilità ai costi e alle spese di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività che configurano condotte delittuose non colpose. 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

⁸² "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".

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".

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 "A i 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 antiggiuridico 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.

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, 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".

Agli effetti del citato comma 3, le disposizioni previste dai commi 1 e 2 si applicano, ove più favorevoli (tenuto conto anche delle imposte, o maggiori imposte dovute), anche in presenza di deduzioni di costi per beni e servizi utilizzati per il compimento di delitti non colposi nonché in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti effettuate prima della data di entrata in vigore del decreto legge (ovvero il 2 marzo 2012), a condizione che i provvedimenti emessi prima di tale data in base alla

previgente disciplina non si siano resi definitivi, indipendentemente dalla data di notifica degli stessi.

Il secondo periodo del comma 3 conferma, inoltre, che le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 e la disciplina transitoria (contenuta nel primo periodo dello stesso comma 3) trovano applicazione anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

2. La nuova disciplina in materia di indeducibilità dei costi dei beni e dei servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (articolo 8, comma 1)

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.

2.1 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 delitti⁸³, 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.

In tale contesto normativo, a titolo di mero esempio, può contestarsi l'indeducibilità del costo afferente all'acquisto di merce di illecita provenienza, in relazione al quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale per il delitto di ricettazione previsto dall'articolo 648 del codice penale, mentre nessuna contestazione, sotto il profilo della indeducibilità del relativo costo, può muoversi al contribuente nei confronti del quale il pubblico ministero abbia ritenuto di procedere ai sensi dell'articolo 712 del codice penale per il reato contravvenzionale di acquisto di cose di sospetta provenienza, peraltro punito soltanto a titolo di colpa.

A tenore della riformulata norma, l'indeducibilità colpisce i costi di

⁸³ Il legislatore si riferisce alle fattispecie incriminatrici previste nel libro II del codice penale ovvero in altre leggi penali speciali se punite con la pena congiunta o disgiunta della reclusione o della multa, ovvero dell'ergastolo.

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 autonomo⁸⁴.

Tale essendo il campo di applicazione della norma, appare evidente come nella stessa non possano ricondursi i costi esposti in fatture oggettivamente inesistenti; infatti, nel caso di utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, come meglio si vedrà in seguito, 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 penale⁸⁵). Ricade invece nel campo di applicazione della disposizione in commento, 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.

Si pensi al caso di una società autorizzata all'attività di smaltimento di rifiuti che abbia, tuttavia, smaltito anche rifiuti rientranti in categorie non autorizzate e, per questo, abbia sostenuto costi diretti alla commissione del relativo delitto ambientale. In tale ipotesi l'Amministrazione finanziaria potrà procedere al recupero dei soli costi correlati al delitto ambientale; saranno, invece deducibili, secondo le regole generali, i componenti negativi sostenuti per lo smaltimento dei rifiuti autorizzati.

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.

Tale fattispecie ricorre, ad esempio, nel caso in cui nell'attività industriale di un'impresa questa commetta il reato di inquinamento ambientale, non provvedendo all'acquisto e all'installazione di un depuratore; in tal caso, non essendo stati sostenuti costi diretti alla commissione del delitto non colposo, tutti i costi sostenuti per l'acquisto e l'utilizzo dei fattori produttivi dovranno ritenersi deducibili.

Qualora nell'ambito dell'attività ordinaria dell'impresa siano invece

⁸⁴ Salvo che l'attività stessa non assuma nel suo complesso rilevanza penale: si pensi, a titolo di esempio, alla fattispecie in cui, sotto la parvenza di una regolare attività d'impresa, se ne celi un'altra integralmente illecita ovvero al caso di esercizio abusivo della professione o dell'attività bancaria e finanziaria.

⁸⁵ Ferma restando l'applicazione della disposizione sanzionatoria prevista dal comma 2 dell'articolo 8 in commento (si veda infra).

sostenuti costi ad hoc per la commissione di un delitto non colposo, questi sono indeducibili (ad esempio, una spesa finalizzata alla corruzione di un pubblico ufficiale ai fini dell'aggiudicazione di un appalto pubblico, così come le spese postali sostenute per realizzare truffe).

Se dunque l'ineducibilità 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.

Ciò chiarito, l'ineducibilità, 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.

Vista la rilevanza che la nuova norma assegna alla nozione di diretto utilizzo, gli uffici, pertanto, porranno la massima attenzione in sede di controllo ad effettuare il recupero a tassazione dei soli costi strumentali alla commissione degli atti o attività delittuose oggetto di imputazione.

Giova al riguardo evidenziare che le ragioni giuridiche e gli elementi di fatto idonei a fondare l'ineducibilità dei costi e delle spese, direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa non colposa posta in essere dal contribuente, devono essere adeguatamente descritti in sede di motivazione dell'atto recante la pretesa tributaria predisposto dall'ufficio, il quale, a tal fine, dovrà fornire puntuale indicazione del procedimento penale nel contesto del quale, ad esempio, il pubblico ministero ha esercitato l'azione penale nei confronti del contribuente sottoposto ad accertamento e la compiuta descrizione delle motivazioni in base alle quali i costi e le spese contestati sono stati ritenuti direttamente utilizzati per il compimento del reato.

2.2 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'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 (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 articolo 50 del codice di procedura penale, 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 indeducibilità 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.).

In tal modo, il legislatore ha inteso quindi 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.

La circostanza che l'ufficio possa contestare l'indeducibilità di tali costi solo qualora sia noto l'esercizio dell'azione penale, 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'articolo 424 del codice di procedura penale. 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'articolo 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'articolo 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 articolo 157 c.p., al fine di conseguire una pronuncia di assoluzione nel merito e ottenere, ove questa effettivamente intervenga, il rimborso di quanto versato, secondo la regola generale di cui si dirà diffusamente più avanti, fissata nel periodo finale del comma 1 dell'articolo 8.

2.3 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 commento, 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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Infatti, anche in presenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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 stesso⁸⁶.

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

⁸⁶ 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.

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 commento, la loro deducibilità è comunque subordinata all'esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

Rimangono, naturalmente, applicabili le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come chiarito nella relazione illustrativa al decreto legge.

Pertanto, con riferimento alle fatture passive soggettivamente inesistenti, permane l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ove il contribuente non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode.

2.4 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, in presenza delle condizioni richiamate nei paragrafi precedenti, 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 (articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) per "infedeltà" della dichiarazione.

In linea con quanto già chiarito 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'articolo 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.

Sotto altro profilo, si evidenziano, inoltre, i possibili effetti derivanti dall'applicazione della norma in commento in relazione al vigente impianto sanzionatorio penale in materia tributaria.

Infatti, l'indeducibilità di elementi passivi direttamente utilizzati per un'attività delittuosa 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.

Giova, inoltre, rammentare che, 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'articolo 43 del

decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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 violazione⁸⁷.

Ad esempio, nell'anno 2006 il contribuente sostiene costi direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose non colpose, per le quali è esercitata l'azione penale nel 2012; nell'ipotesi in cui l'ammontare dei predetti costi superi le soglie di punibilità previste dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, i termini per l'accertamento relativamente al periodo d'imposta 2006 operano ancora nel 2012, stante l'obbligo della comunicazione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale.

Si evidenzia, inoltre, che 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'accertamento⁸⁸.

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.

2.5 Interazioni con la normativa processual-penalistica

Nel comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8 del decreto legge il legislatore, allo scopo di coordinare la disposizione sull'indeducibilità con la normativa processual-penalistica, in ragione dei diversi esiti che il processo penale può assumere, 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'articolo 530 del codice di procedura penale⁸⁹ ovvero una sentenza

⁸⁷ In tal senso, si rammenta l'interpretazione data dalla Corte Costituzionale con la sentenza 20 luglio 2011, n. 247, ove, a parere della Corte, la norma prevede "quale unica condizione la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento". Inoltre, la Corte ha chiarito che "i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una 'proroga' di quelli ordinari [...], sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione, [...] perché i termini 'breve' e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento".

⁸⁸ Ove è previsto che l'accertamento può essere modificato o integrato in aumento, mediante notifica di un nuovo avviso, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

⁸⁹ In base al disposto dell'articolo 530 del codice di procedura penale, la sentenza definitiva di assoluzione viene emessa se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è

definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione⁹⁰ ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale⁹¹.

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 interessi⁹².

Si ritiene 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'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 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'articolo 8 in commento ed il contribuente si attivi ai fini dell'ottenimento del rimborso delle maggiori imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni, si 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 decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, 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, si ritiene che l'indeducibilità dei costi disposta dalla norma sia confermata in tutti i casi in cui il giudice emetta un provvedimento

stato commesso da persona imputabile, ovvero se vi è la prova che il fatto è stato commesso in presenza di una causa di giustificazione o di una causa personale di non punibilità ovvero vi è dubbio sull'esistenza delle stesse.

⁹⁰ In base al disposto dell'articolo 425 del codice di procedura penale, a seguito della richiesta di rinvio a giudizio formulata dal pubblico ministero, il giudice dell'udienza preliminare può emettere una sentenza di non luogo a procedere. Tale decisione, che chiude in modo definitivo e favorevole all'imputato la stessa udienza preliminare, viene pronunciata se sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero quando risulta che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o che si tratta di persona non punibile per qualsiasi causa. Il giudice pronuncia sentenza di non luogo a procedere anche quando gli elementi acquisiti risultano insufficienti, contraddittori o comunque non idonei a sostenere l'accusa in giudizio.

⁹¹ In base al disposto dell'articolo 529 del codice di procedura penale, il giudice pronuncia sentenza di non doversi procedere se l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita ovvero quando la prova dell'esistenza di una condizione di procedibilità è insufficiente o contraddittoria.

⁹² In caso di morte dell'imputato, il rimborso spetterà agli eredi in conseguenza della sentenza dichiarativa dell'estinzione del reato ovvero della sentenza di assoluzione che il giudice, in applicazione del principio del favor innocentiae, ha l'obbligo di pronunciare ex articolo 129, comma 2, c.p.p. allorché dagli atti risulta evidente la sussistenza di una ragione di proscioglimento nel merito.

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).

3. La nuova disciplina in materia di spese o altri componenti negativi relativi a fatture oggettivamente inesistenti (articolo 8, comma 2)

La norma in commento, 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 probatorio⁹³ attestanti operazioni oggettivamente inesistenti.

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 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.

È appena il caso di rammentare che 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.

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

Il legislatore, che in ossequio al principio di capacità contributiva ha tenuto conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi

⁹³ Non avendo il legislatore circoscritto esplicitamente l'applicazione della norma ai soli componenti esposti in fattura, si ritiene che la disposizione debba applicarsi anche nel caso gli stessi risultino esposti in altri documenti aventi analogo rilievo probatorio, tra i quali possono annoverarsi l'autofattura, la ricevuta fiscale, gli scontrini fiscali, emessi ai sensi dell'articolo 3 del DPR n. 696 del 1996, le schede carburante, le note di variazioni previste dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 e le ricevute e altri documenti attestanti comunque oneri, spese e costi, per operazioni inesistenti.

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 ha 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.

Si evidenzia che 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. Il regime transitorio (articolo 8, comma 3)

Il comma 3 dell'articolo 8 della norma in commento detta alcune disposizioni relative al regime transitorio, in base alle quali le nuove previsioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 8 si applicano, se più favorevoli, in luogo di quanto disposto dal previgente comma 4-bis dell'articolo 14 della legge n. 537 del 1993, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, facendo comunque salva l'ipotesi in cui i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente si siano resi definitivi.

La relazione illustrativa al decreto legge chiarisce che il trattamento più favorevole debba, di fatto, essere individuato raffrontando gli effetti delle nuove disposizioni rispetto a quelli derivanti dall'applicazione del previgente comma 4-bis nell'articolo 14 della legge n. 537 del 1993, anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute, e sempre a condizione che i provvedimenti emessi in base alla previgente disciplina non si siano resi definitivi, e pertanto anche a seguito di adesione o acquiescenza ai sensi del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Potrebbe verificarsi, peraltro, che l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni risulti più favorevole rispetto all'applicazione della precedente normativa, in quanto l'attuale ambito oggettivo si delinea come maggiormente circoscritto.

Fermo restando quanto posto in essere nelle more dei chiarimenti forniti con il presente documento di prassi 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.⁹⁴

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.

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

⁹⁴ Si tratta di quegli atti per i quali il contribuente non si sia avvalso degli istituti definitivi di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 o al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, oppure di quelli per i quali ancora penda il termine di impugnazione ovvero la sentenza non sia ancora passata in giudicato.

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, saranno 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.

Si ritiene che in tal modo si sia inteso garantire che l'applicazione della norma in regime transitorio per la fattispecie in esame non determini una disparità di trattamento rispetto alle ipotesi di applicazione della stessa norma a regime, per la medesima fattispecie.

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.

Va da sé che 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.

Si evidenzia, in conclusione, come dalla lettura della disposizione di cui al comma 3 dell'articolo 8 emerga 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.

5. 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.

Il comma 3 dell'articolo 8, ultimo periodo, prevede in merito che "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".

In base alla citata disposizione, resta quindi 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.

Salvaguardato in tal modo il rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva, tenuto conto che, come emerge dalla relazione illustrativa, la sanzione amministrativa di cui al comma 2 è specificatamente finalizzata a colpire il comportamento antigiuridico dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, la stessa 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.

Analogamente a quanto già chiarito, 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.

La norma prevede espressamente, infine, l'applicabilità ai fini IRAP delle regole del regime transitorio recate dal primo periodo del comma 3; anche riguardo a tale imposta, quindi, 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, fugando in tal modo, definitivamente, i dubbi emersi in merito, a causa del tenore letterale della norma previgente, nella quale si faceva riferimento esclusivamente alle imposte sui redditi.

