

Costi da reato: alcune considerazioni processuali e sostanziali. (*)

Secondo un principio generale, i costi derivanti da attività illecite penalmente non sono deducibili quando vi è una decisione giurisdizionale secondo la quale un reato è stato commesso. Il DL n. 16/2012 stabilisce che tal principio si applica solo ai costi "direttamente connessi" al reato. Invero, una differente previsione legislativa potrebbe mettere nel caos il dettato dell'art. 109 Tuir, che enuncia il "principio di inerENZE". Le conseguenze pratiche, date le relazioni tra procedimento tributario e penale, sono ancora oggi fonte di problematiche.

As a general statement, expenses incurred in connection with illicit activities cannot be deducted if a criminal court has ruled that a criminal offence has been committed. The Law decree n. 16/2012 states that the above mentioned principle applies only to expenses "directly connected" to crimes. A different provision could jeopardize the art. 109 of the Italian Tax Code, according to which every "ordinary and necessary expense" is deductible. As a matter of fact, the practical consequences - due to relationships between tax proceedings and criminal trial - are far to be solved.

SOMMARIO: **1.** Illecito penale e costo (in)deducibile. - **2.** La disposizione di cui al DL n. 16/2012 e il principio di inerENZA. - **3.** Relazioni tra procedimento penale e procedimento accertativo nella determinazione dell'obbligazione tributaria. - **4.** Alcune tipologie di costi e conseguenze in tema di Iva. - **5.** Onere probatorio ed efficacia nel tempo della disposizione di recente introduzione. - **6.** Conclusioni.

1. Illecito penale e costo (in)deducibile. - Secondo un noto documento ufficiale (1) ogni anno si registrano contestazioni di costi da reato per un ammontare complessivo pari a circa 10 miliardi di euro. Storicamente, il problema della rilevanza tributaria delle attività illecite (per vero dappima sul fronte della imponibilità degli elementi positivi, e solo di recente riguardo la deducibilità degli elementi negativi) è nato con le indagini di "tangentopoli" che non solo hanno

(*) Lavoro sottoposto a revisione esterna.

(1) La relazione tecnica al DL di conversione del DL n. 16/2012

disvelato i fenomeni corruttivi nella pubblica amministrazione, ma anche posto la questione della influenza dell'attività illecita su quella lecita, nel contesto dell'esercizio dell'attività d'impresa.

In forza di un'impostazione strettamente formale, attenta alla lettera della legge e giustamente contraria al ricorso all'interpretazione estensiva come a quella analogica, potrebbe sembrare dubbio ed erroneo assumersi a elemento del presupposto del tributo un elemento non conforme al diritto.

Tal prospettazione verrebbe infatti, prima dal punto di vista logico che da quanto deriva dalla lettura di un testo normativo, a turbare il corretto procedimento di formazione della materia imponibile. La stessa risulterebbe inquinata anche sotto il profilo quantitativo, oltre che qualitativo, in punto determinazione. La detrazione o deduzione del costo derivante da illecito pare in tal senso avente natura distorsiva ed effetto confusorio sui corretti meccanismi di quantificazione del tributo, che non può da un lato vietare la condotta che provoca il costo e poi "recuperarne" e legittimarne gli effetti sul piano della partecipazione del reo-contribuente alle spese pubbliche.

Un'impostazione più economica o fors'anche economicistica ritiene invece che la negazione della deduzione sarebbe diretta unicamente a colpire il reo-contribuente, ed avrebbe pertanto funzione e anche intenzione sanzionatoria per l'illecito comportamento (2).

Replica la dottrina, sul punto, osservando che in tal modo si introdurrebbe nell'ordinamento - che non lo consente - una sanzione non tipizzata, né prevista dalla legge, con conseguente aperta violazione del principio di predeterminazione dell'illecito tributario (3).

La stessa Relazione ministeriale che accompagna l'art. 8 della recente legge di delega per la riforma del sistema tributario invero indica tra i fini della riforma che si attende quello di evitare che "l'indeducibilità possa esser letta come una sanzione impropria" (4).

La giurisprudenza tributaria ha puntualmente rilevato - dubitando

(2) Sul punto, elemento normativo contrario a tal prospettazione si ritrova nella previsione dell'art. 19 D.Lgs. n. 74/2000 secondo il quale se una stessa violazione è punita con una sanzione amministrativa ed una sanzione penale si applica una sola sanzione, generalmente quella penale, in base al principio di specialità di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 74/2000.

(3) LUPU, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, 1938 ss.

(4) Si legga in tal senso Relazione ministeriale disponibile su www.finanze.it

della legittimità costituzionale di tal interpretazione - come l'indeducibilità dei costi così munita di significato condurrebbe alla conseguenza non solo di richiedere ai soggetti passivi d'imposta, una prestazione patrimoniale su una base imponibile non reale, ma anche alla completa anomalia di una sanzione tributaria posta a tutela di un interesse di natura esclusivamente penale e non a presidio di esigenze proprie dell'ordinamento tributario (5).

La questione apparve da subito delicata anche in giurisprudenza.

Primo antecedente storico fu la nota sentenza (6) con la quale il Giudice di Legittimità esclude l'imponibilità dei proventi illeciti (tra i quali si collocava cd. reddito da "tangente", derivante dalla ingiusta locupletazione ottenuta dal pubblico ufficiale in forza del patto corruttivo con il privato) in forza proprio della inconciliabilità logica tra reddito e confisca: quando la confisca non fosse stata disposta, o se disposta non fosse comunque stata eseguita, il provento illecito era per converso "riabilitato", per effetto della mancata ablazione da parte dello Stato, e pertanto sottoposto a imposizione. Si legittimava in tal modo l'imposizione del *quantum* in parola.

Solo con la legge n. 537/1993 art. 14 comma 4 il legislatore sostanzialmente recepiva in un atto avente forza di legge tal orientamento, peraltro non uniforme, della Corte Suprema, sancendo quindi in via legislativa l'imponibilità del provento illecito se non sottoposto a confisca (7).

Successivamente, la legge n. 289/2002, inseriva nella previgente disposizione del 1993 un comma 4 bis diretto a prevedere la "indeducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività

(5) Comm. Trib. Reg. del Veneto v. ord. 11 aprile 2012, n. 27, con commento di TUNDO, *Ancora dubbi di costituzionalità sull'indeducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, 2011, 2840.

(6) Così Cass., SS.UU., 12 novembre 1993 vedila online su www.finanze.it

(7) Si rinvia, per un esaustivo esame della fattispecie, a Tosi, *La nozione di reddito*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesauro, Torino, 1994, 35 ss.; ID., *La tassazione dei redditi da attività delittuose*, in *questa Rivista*, 1994, I, 109; FANTOZZI, *Tassare l'illecito si può e si deve*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 settembre 1993; NUSSI, *Tassazione dei proventi illeciti: provocazioni in tema di tangenti e partiti politici*, in *Rass. trib.*, 1994, 320; GLENDI, *Sulla tassazione dei proventi illeciti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, 873; MARCIANO, *Sulla tassazione dei proventi da reato: determinazione del reddito e risarcimento del danno*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 298; CHERCHI, *La tassazione dei proventi illeciti*, *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 417.

qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio dei diritti costituzionalmente riconosciuti" (8).

La funzione "moralizzatrice" di tal disposizione (9) - per quanto sempre comprensibile in epoche nelle quali la corruzione nella pubblica amministrazione pare diffusa e inarrestabile - non è condivisa da parte della dottrina in quanto appare contrastante con l'espressa attribuzione di rilevanza tributaria dei redditi derivanti da atti illeciti. Essa non potrebbe trovare giustificazione se non in una logica puramente sanzionatoria della normativa fiscale, secondo una prospettiva che (10) risulta del tutto priva di giustificazione e disarmonica con l'intero sistema tributario.

Essa viceversa è condivisa, in dottrina, da altri autori (11) secondo i quali negare la deducibilità dei costi in parola significava, come già precisato, violare apertamente il principio dell'inerenza realizzando il fenomeno del cd. "doppio d'imposta" giacché nell'operare nei confronti dell'autore dell'illecito con il prelievo si finisce per colpire una capacità contributiva certamente non reale.

Dall'altra, è senza dubbio da riconoscere che se si ammette che i costi sostenuti per "finanziare" attività penalmente illecite possano essere dedotti in virtù dell'oggettiva inerenza - in quanto connessi all'esercizio dell'impresa, sia pur con il compimento di atti illeciti - parimenti va ritenuto che un'attività vietata dall'ordinamento può essere "legalizzata" e quindi rappresentare, al pari di quelle consentite, una parte del "tessuto" produttivo del Paese (12).

(8) Sulla disciplina abrogata, si leggano TOMASSINI, *I costi riconducibili ad attività penalmente illecite*, in questa Rivista, 2005, I, 1239; MOSCATELLI, *Considerazioni sui "costi da illecito" nella determinazione del reddito imponibile*, in questa Rivista, 2000, I, 1177; GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass.trib.* 2011, 609.

(9) In tal sensi leggesi DELLA VECCHIA, *Attività illecite: tassabilità dei proventi e indeducibilità dei costi*, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia*, 2003, 3, 28 ss.; SALVATI, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, in *Rass. trib.*, 1999, 1099.

(10) TINELLI, *Il principio di inerenza*, in questa Rivista, 2002, I, 465.

(11) DELLA VECCHIA, *Attività illecite: tassabilità dei proventi e indeducibilità dei costi*, cit., 28 ss.; SALVATI, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, in *Rass. trib.*, 1999, 1099.

(12) Da settembre 2014 è stato introdotto un nuovo sistema europeo dei conti nazionali e regionali: il Sec 2010. Tale metodologia prevede che siano prese in considerazione per il calcolo del Pil italiano anche le attività illegali: droga, prostituzione e contrabbando. Non solo il Pil, ma anche altre grandezze cruciali per la

Senza dubbio importante e malaccorto contributo in tal senso è fornito dal termine “riconducibili”: specie in un’ottica penalistica - ma non di rado anche il sistema tributario subisce influenze interpretative che sorvolano sugli elementi formali per appuntarsi esclusivamente sulla *substantia rerum* - esso potrebbe intendersi come diretto a individuare come indeducibili sia i costi “segnati a una nota di illiceità in sé, sia quelli invece di per sé leciti ma sostenuti semplicemente in occasione, e cioè in concomitanza temporale con lo svolgimento di attività penalmente illecite” (13)

Primo effetto conseguente è stato quello di determinare l’esclusione della deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti, ancorché aventi a oggetto prestazioni o beni effettivamente fruite o esistenti. Secondariamente e conseguentemente, ulteriore effetto è quello di produrre l’esclusione della deducibilità per costi leciti ma sostenuti in concomitanza temporale con attività penalmente illecite.

Tali argomenti non sono certo stati illustrati e sostenuti unicamente ai fini difensivi dai contribuenti: si tratta di una vera e propria deroga al principio di inerenza riconosciuta - e altrimenti non poteva essere, dato il disposto del tutto inequivoco delle norme - dalla stessa Agenzia delle Entrate.

L’Erario infatti con Circolare 26 settembre 2005, n. 42 aveva fornito alcuni chiarimenti circa la portata della disposizione precisando che, a decorrere dal 1 gennaio 2003, il legislatore tributario aveva inteso introdurre una deroga al principio dell’inerenza attraverso l’irrogazione di una sanzione indiretta nei confronti del soggetto passivo d’imposta che avesse sostenuto costi correlati ad attività penalmente rilevanti.

Come è unanimemente ritenuto, il contenuto del principio di inerenza è quello di richiedere - per la rilevanza degli elementi passivi del reddito d’impresa - l’esistenza di un *requisito oggettivo* dei componenti economici, che consente di affermare la riferibilità degli stessi all’esercizio dell’impresa, per effetto di *un rapporto di causa ad effetto*. Un componente positivo o negativo di reddito potrà pertanto consi-

determinazione del funzionamento dell’economia nazionale, saranno calcolate con questi nuovi parametri.

(13) Letteralmente, DI GIOVINE, *Costi da reato e accertamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, 1389; leggasi sul punto anche SCREPANTI, *L’ineducibilità dei costi da reato*, *ivi*, 2004, 958 ss.

derarsi inerente all'esercizio dell'impresa soltanto *quando, esaminato oggettivamente, si presenti quale elemento derivante dall'esercizio dell'impresa e quindi come effetto economico, positivo o negativo, della gestione dell'impresa.*

Ne deriva che il principio di inerenza - enunciato dall'art. 109 Tuir - implica che tra il costo che si intende dedurre e i correlati proventi sussista un nesso sinallagmatico tale che il costo risulti strumentale per l'esercizio dell'attività.

La dottrina che giustifica l'indeducibilità in parola ritenendola coerente con il principio di cui sopra ritiene infatti che l'illiceità penale avrebbe l'effetto di recidere proprio il "rapporto di causa-effetto che, ai fini del riconoscimento del requisito dell'inerenza e quindi della deducibilità, deve necessariamente intercorrere fra una operazione che ha generato costi e l'attività o l'oggetto propri dell'impresa" (14). L'impresa sarebbe quindi qualificabile come connotata in tutto o in parte da illiceità in quanto impresa che ponga in essere atti illeciti.

Per vero, non pare a chi scrive di potersi sostenere che sostenendosi il costo illecito, ad esempio per pagare una "tangente", il legame tra tal costo e la diminuzione del reddito venga automaticamente meno. Anzi, se è vero che nel compimento dell'atto criminale e dal compimento del medesimo l'impresa trae il vantaggio conseguente, quale ad esempio l'aggiudicazione dell'appalto, è altrettanto vero che nell'ottica dell'imprenditore pare più ragionevole tener conto di come sia il bene o il "servizio" acquisito, e non il costo sostenuto, a esser utilizzato per il compimento del reato.

Argomenta in questa direzione quella giurisprudenza di merito secondo la quale, nel caso di costi derivanti dall'acquisto di banane di contrabbando "deve sussistere il fine dell'agente di acquisire *ad hoc* beni e servizi, non disponibili altrimenti, da destinare al compimento di attività delittuosa qualificata. Se, come nella specie, i beni acquistati

(14) Così SCREPANTI, cit., e anche GIOVANNINI, secondo il quale vi sarebbe una forma di "distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività istituzionale dell'impresa". In tal senso anche Cass., sez. trib., sent n. 23626 dell'11 novembre 2011, in www.finanze.it. Critica questa posizione FEDELE, *Imposizione fiscale od ablazione sanzionatoria per i proventi da illecito?*, in *Rass. trib.*, 1999, 1622.

sono finalizzati ad attività lecita (tale è la vendita di banane) non ne consegue alcun effetto di ineducibilità” (15).

Un primo corollario, sostanziale, di quanto sopra, è la considerazione secondo la quale punto di partenza (e non di arrivo) è l'attività dell'impresa: se essa è lecita anche l'atto che ha prodotto il costo è lecito, anche ove l'atto generativo in sé considerato risulti *contra legem* (16).

Se così non fosse, e quindi se dovesse aver rilevanza esclusivamente l'illiceità dell'atto, allora dovrebbe per coerenza logica prima che normativa negarsi la deducibilità di ogni somma dovuta a titolo di ristoro del danno ex art. 2043 c.c., o in forza di ogni inadempimento contrattuale (17), in quanto si tratta senza dubbio di fatti contrari alla legge e quindi illeciti.

È importante a questo punto precisare come - dal punto di vista formale nondimeno - non debba confondersi la relazione del componente economico con l'attività d'impresa con la sua documentazione contabile.

Si tratta di elementi tra di loro connessi ma autonomi quanto a esistenza. Può ravvisarsi infatti l'ipotesi in cui nonostante il documento (si pensi specialmente alla fattura) sia emesso da un soggetto diverso da quello che ha reso la prestazione, e quindi l'operazione documentata ed il corrispondente esborso siano reali ed inerenti all'esercizio dell'impresa, non derivando dalla irregolarità della fattura il venir meno dei presupposti della deducibilità del costo (18).

Va poi annotato come la formulazione della disposizione del 2002 consentiva e ha consentito agevolmente all'Erario sia di negare la deducibilità in presenza della sola notizia di reato, anche quando la fattispecie criminosa non era ricompresa tra le figure di cui al D.Lgs. n. 74/2000 (19), sia di qualificare il fatto come reato al solo fine di negare la deducibilità; risultava quindi consentito allo stesso creditore del tributo un impiego potenzialmente strumentale della disposizione.

(15) Così Comm. Trib. Reg. del Lazio n. 481/2012, vedila citata in CONTE, *Primi orientamenti giurisprudenziale sulla nuova disciplina dei costi da reato*, in Boll. trib., 2013, 1316.

(16) Si vedano FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in Rass. trib., 2012, 1427;

(17) Si veda in termini FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2013, 447.

(18) In tal senso Cass., sez. trib., 8 settembre 2006, n. 19353, in Banca dati Fisconline.

(19) Si legga TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in Corr. trib., 2012, 429.

Il tema è in dottrina oggetto di ampi studi sotto i profili processuali comportando la sua disamina necessariamente continui collegamenti normativi e logici con la disciplina di rito penale; è evidente infatti che in genere solo con l'intervento dell'Autorità inquirente, quindi con il dipanarsi del procedimento e del processo penale, emerge la sussistenza dell'illecito penale i cui costi sono conseguenza.

2. La disposizione di cui al DL n. 16/2012 e il principio di inerenza. - È stata sin da subito evidente la vaghezza testuale della disposizione introdotta nel 2012, che ha ovviamente legittimato interpretazioni non lineari del principio di inerenza (20).

Essa statuisce che, con l'introduzione del DL n. 16/2012 conv. in legge n. 44/2012 che sostituisce quindi il comma 4 bis della disposizione del 1994 sopra citata, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni e 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" (21).

Si tratta di una previsione che segna un deciso mutamento nella politica legislativa *in subiecta materia*: l'art. 8, commi 1-3 DL 2 marzo 2012, n. 16, interviene infatti direttamente nel dettato dell'art. 14, comma 4 bis della legge n. 537/1993 (22).

(20) Parla in modo più esplicito di espressione "ambigua" FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in Rass. trib., 2012, 1427.

(21) Tra i primi contributi leggasi in argomento PROCOPIO, *La c.d. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva*, in Dir. prat. trib. 2012, I, 531; MANZITTI - FANNI, "Costi da reato" e nuova disciplina delle "operazioni inesistenti" nelle imposte dirette, in Corr. trib., 2012, 1982; VOZZA, *Corollari della natura sanzionatoria dell'ineducibilità dei costi da reato*, in Corr. trib., 2012, 1327.

(22) Si noti come la disposizione del 1993 sia stata oggetto di svariate remissioni alla Corte Costituzionale proprio sotto il profilo del dubbio di legittimità in relazione con l'art. 53 Cost., in quanto essa avrebbe l'effetto di sottoporre a imposizione somme "al lordo" dei costi, fondandosi il prelievo su un parametro quantitativo lesivo del principio di capacità contributiva; si leggano Comm. trib. prov. di Terni 11 novembre 2009; Comm. trib. reg. del Veneto ord. 11 aprile 2011, entrambe oggetto di rigetto con invito da parte del Giudice delle Leggi al giudice di merito perché rivaluti la questione alla luce delle modifiche normative. Le ordinanze Corte cost. sono rispettivamente la n. 73 dell'11 aprile 2011 e la 190 del 16 luglio 2012, disponibili su www.cortecostituzionale.it. Si legga in argomento TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, cit., 426, e anche SANTACROCE - PEZZELLA, *Indeducibilità dei costi da reato: la Consulta lascia aperti i dubbi di legittimità costituzionale*, in Corr. trib., 2011, 1625.

Tale ultima disposizione, nella versione precedente alle modifiche apportate con la disposizione più sopra indicata, stabiliva in buona sostanza l'indeducibilità dei costi e delle spese ogniqualvolta un comportamento illecito integrava gli estremi di un reato (23) secondo la qualificazione del fatto fornita dai verificatori e meramente trasmesse al P.M.

Quanto al campo di applicazione, l'Erario aveva sul punto chiarito che la disposizione rilevava (24) nella "determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo e, in generale, con riferimento a quelle fattispecie reddituali per le quali la norma tributaria prevedeva la deducibilità delle spese specificamente inerenti alla produzione del reddito".

Se da un lato la norma, facendo riferimento a costi e spese "riconducibili", considerava indeducibili anche quelli sostenuti in relazione ad un'attività illecita, la già richiamata circolare 42/E chiariva che, nell'ipotesi in cui veniva esercitata un'attività lecita ed erano commessi solo alcuni atti illeciti, l'indeducibilità colpiva sia i costi e le spese afferenti questi ultimi atti, sia proporzionalmente la quota di costi comuni ad atti leciti e illeciti.

Ad esempio, i costi del personale relativi a lavoratori irregolari impiegati in un'attività produttiva non potevano essere dedotti in quanto il loro impiego irregolare costituiva illecito penale, anche se l'impresa i sé non era completamente l'"impresa" del criminale professionale, così come i costi relativi all'acquisto di beni acquistati in violazione delle norme doganali sull'importazione o di provenienza furtiva erano considerati indeducibili anche se l'attività commerciale era lecita in quanto detti costi erano riconducibili ad attività qualificabili come reato, quali il contrabbando o la ricettazione.

L'Agenzia delle Entrate (25) ebbe poi a fornire dei chiarimenti in

(23) Tre possibili censure di costituzionali appaiono possibili: la lesione del principio costituzionale di presunzione di non colpevolezza ex art. 27 Cost., atteso che l'indeducibilità produrrebbe un effetto sanzionatorio e afflittivo il cui presupposto sarebbe ravvisabile nella mera *notitia criminis*; la lesione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. in quanto la disposizione determinerebbe un'irragionevole disparità di trattamento tra i soggetti responsabili di un illecito civile o amministrativo e i soggetti responsabili di un illecito penale; la lesione del principio di capacità contributiva ex art.53 Cost. Si veda in argomento anche Commissione Tributaria Regionale di Milano con più recenti decisioni emanate il 15 dicembre 2010, n. 102 e n. 103.

(24) Circ. 42/E del 26 settembre 2005 online su www.finanze.it

(25) Circ. 32/E del 3 agosto 2012 la si veda online su www.finanze.it

ordine ai “costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati”.

In tale documento di prassi si sostiene che (facendo riferimento al “diretto utilizzo” di costi e spese) il legislatore ha inteso escludere dall’indeducibilità quei componenti negativi “semplicemente e genericamente relativi alla fattispecie penalmente rilevante” e colpire quelli per i quali esiste un “rapporto diretto” con detta fattispecie. Ad esempio, sono qui indicati in via esemplificativa il costo sostenuto per la “commissione” riconosciuta all’emittente (es. la società “cartiera”) in cambio della predisposizione di falsi documenti contabili. Si pensi anche ad una società autorizzata all’attività di smaltimento di rifiuti che abbia smaltito anche rifiuti rientranti in categorie non autorizzate, potendo essere così imputabile per il delitto ambientale. In tali circostanze dunque, l’amministrazione finanziaria potrà procedere al recupero dei soli costi correlati al delitto, tralasciando quelli sostenuti per lo smaltimento dei rifiuti autorizzati.

Tornando alle condizioni procedurali, è evidente come anche il necessario presupposto procedimentale per l’azione di accertamento con la quale l’Erario contesta la deducibilità sia stato quindi modificato.

Anteriormente la modifica normativa ridetta esso consisteva solamente nella trasmissione al P.M. della notizia di reato - ex art. 331 c.p.p. - (e si badi bene, senza che fosse necessario, non richiedendolo la disposizione in esame, trattarsi di un reato tributario); anche solo in forza di tal atto il Fisco poteva sostenere la maggior pretesa tributaria.

Se pertanto il procedimento penale era poi oggetto di archiviazione o se il contribuente veniva assolto nel giudizio penale, l’Ufficio doveva procedere all’annullamento degli atti di accertamento e al rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate dal contribuente.

A seguito delle già citate modifiche normative, l’indeducibilità ora deriva non più dalla semplice trasmissione della notizia di reato; è necessario che il P.M. abbia esercitato l’azione penale o il giudice abbia emesso il decreto di rinvio a giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione.

È quindi evidente come il legislatore abbia in concreto spogliato il Fisco della esclusiva padronanza e del diretto primo sindacato sulla sussistenza o meno della condotta criminosa, quantomeno imponendo che detta valutazione sia operata non dalla pubblica amministrazione, ma da un organo della Magistratura che per quanto accusatore deve

nondimeno valutare in modo imparziale la sostenibilità dell'accusa in giudizio.

Peraltro, se da un lato la disposizione giustamente pone un freno alle possibili strumentalizzazioni della denuncia penale, d'altro canto pare eccessivamente rigida nel non prevedere rilevanza - ai fini del "semaforo verde" per l'azione di accertamento - ad esempio alla concessione di misure cautelari penali. Difatti, in assenza dell'iniziativa del P.M., anche la redazione del p.v.c. che generalmente legittima l'azione cautelare del Fisco risulta evidentemente impedita; potrebbe quindi verificarsi una situazione nella quale l'azione dell'Accusa generalmente diretta agli indagati e alle imprese da costoro gestite, non direttamente al recupero delle somme sottratte a tassazione, non consenta analoghe e meglio mirate iniziative cautelari dell'Erario.

La sottrazione al creditore del tributo del potere di far in sostanza nascere con proprio atto la pretesa azionata è senza dubbio atto di riequilibrio del sistema, ma assume anche un significato non trascurabile dal punto di vista logico. È a mio avviso chiaro che il legislatore ha percepito il rischio di un utilizzo partigiano da parte del Fisco, anche se magari inconsapevole, del potere di denuncia di cui sopra.

Il sindacato su tale utilizzo, peraltro, sarebbe in concreto non solo esclusivamente attribuito al creditore dell'imposta, ma anche *de facto* sottratto al giudice tributario che sarebbe vincolato non al rispetto dei principi che governano la deduzione dei costi (primo tra tutti quello di inerenza) ma al mero e puro formale controllo dell'esistenza o meno dell'atto di denuncia. Null'altro potrebbe e dovrebbe verificare il magistrato tributario, il cui convincimento sarebbe vincolato sul punto sino a render la denuncia vera e propria prova legale della indeducibilità.

E proprio tal automatismo, diametralmente opposto per sua natura ai processi valutativi del costo stesso in relazione con l'attività dell'impresa, nel privare di ogni apprezzamento l'amministrazione e poi il giudice farebbe assurgere al rango di prova legale della indeducibilità, come tale vincolante per il giudice tributario, un fatto la cui esistenza è solo dedotta da una pubblica amministrazione e neppure sostenuta in un giudizio, che potrebbe esser ancora da introdursi e comunque da definirsi anche solo in primo grado.

Del tutto opportuno quindi l'intervento del legislatore in questo senso registrato; peraltro la modifica normativa prevede anche, specularmente, che in caso di sentenza di assoluzione o di proscioglimento si determini per il contribuente il diritto legalmente previsto alla

restituzione delle imposte cui corrisponde un obbligo per l'amministrazione di procedere in tal senso.

Ulteriore conseguenza del necessario diretto utilizzo - perché venga meno la deducibilità - è quindi la deduzione dei costi e delle spese documentati da fatture soggettivamente inesistenti.

Infatti, in tal caso il costo esposto in dette fatture non rappresenta quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato: se per compiere una frode Iva vengono utilizzate fatture soggettivamente inesistenti il costo sostenuto per l'acquisto della merce è deducibile in quanto il costo in parola non è sostenuto per porre in essere detta frode. Il costo indeducibile sarà rappresentato, invece, solo dal compenso eventualmente corrisposto al soggetto che ha emesso il documento falso.

La circolare già citata precisa sul punto come la deducibilità sia comunque subordinata all'esistenza dei "requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi". Per quanto riguarda invece i costi per operazioni oggettivamente inesistenti questi, al contrario restano indeducibili.

La Circolare 32/E chiarisce, tuttavia, che l'ineducibilità non deriva dall'applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, ma dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito, indipendentemente dalla configurazione di un illecito penale.

E sempre con riferimento a quest'ultima fattispecie (fatture oggettivamente inesistenti) l'art. 8 comma 2 DL 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 stabilisce che ai fini dell'accertamento 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 ed entro i limiti in cui questi ultimi non sono ammessi in deduzione (26). L'eventuale eccedenza dei componenti positivi su quelli negativi deve invece considerarsi imponible.

(26) La stessa relazione illustrativa al DL è chiara: "per effetto di tal disposizione, l'ineducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o in altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che *riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*"; l'Agenzia delle Entrate nella Circ. 32/E del 2012 precisa a chiare lettere come "... i costi relativi all'acquisizione dei 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 di deducibilità" previsti dal Tuir.

Sebbene con tale modifica si sia tentato di risolvere i rilievi anzi evidenziati, sollevati in riferimento alla disciplina precedentemente in vigore, la nuova norma e alcune delle soluzioni interpretative fornite dall'Agenzia delle Entrate, continuano a suscitare dissensi.

Infatti, sulla modifica riguardante il diretto utilizzo Assonime nella Circolare 25 del 28 settembre 2012 ha evidenziato che la norma continua a violare il principio della capacità contributiva poiché, per quanto illecita, un'attività imprenditoriale o professionale continua ad essere tassata sui proventi lordi (27).

Inoltre, ha evidenziato che l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria secondo la quale vengono ad essere compresi i costi e le spese relativi a singoli atti illeciti nel contesto di un'attività lecita, riduce e in parte vanifica la portata della modifica normativa, risul-

(27) Senza pretesa di completezza, sul contenuto dell'art. 53 si rimanda a GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1965; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale*, Torino, 1965; MICHELI, *La capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.*, 1967, I, 1530 ss.; GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1969, 126 ss.; MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; e anche *Capacità contributiva e retroattività delle norme tributarie*, in *Boll. trib.*, 1972, 1133 ss.; FEDELE, *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, V, 134; CIAVARELLA, *La capacità contributiva nella teoria e nell'esperienza costituzionale*, Roma, 1971 e del medesimo Autore anche *La scienza del governare*, Milano, 1992, 407 ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973 e anche *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988; oltre a *La capacità contributiva*, in *Amatucci* (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 223 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979; LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, II, 233 ss.; MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 6 ss.; e anche *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino 1995, 95 ss.; oltre a *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, 2004, 5 ss.; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 33 ss.; ma anche *I limiti costituzionali della tassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 1041 ss.; MOSCHETTI - LORENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993; LECCISOTTI - BERNASCONI, *La nozione di "capacità contributiva"*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, 337 ss.; D'AMATI, *Diritto tributario*, Bari, 1996, 44 ss.; PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in questa Rivista, 1997, I, 577; FERLAZZO NATOLI, *Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria*, in questa Rivista, 1998, 3 ss.; BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Milano, 2000, III, Agg., 345 ss. oltre a *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, 2004, 5 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003, 65-78; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 33-51; LUPI, *Diritto tributario. La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, 2007, 1 ss.

tando simile a quella precedentemente fornita dall’Agenzia nella Circolare 42/E del 2005, quando la diversa disposizione di legge prevedeva l’indeducibilità per tutti i costi “riconducibili” al reato.

Si registra in questo senso una ingiustificata affezione dell’Erario, pare, a interpretazioni rigoristiche che la disposizione di legge ora vigente non più permette.

3. Relazioni tra procedimento penale e procedimento accertativo nella determinazione dell’obbligazione tributaria. - La norma sui “costi da reato” ha quindi da subito sollevato numerose immediate critiche (28) per quanto formulata in modo tale che l’indeducibilità dei costi presupponga l’esercizio dell’azione penale, da un lato, e sebbene la sentenza penale definitiva di proscioglimento (purché non fondata sulla prescrizione del reato) attribuisca il diritto alla restituzione delle imposte versate a fronte di tale contestata ineducibilità, dall’altro lato.

La dottrina evidenzia taluni condivisibili profili delicati della disciplina in esame nella parte in cui si individuano le vicende che attribuiscono il diritto al rimborso di quanto versato a seguito della contestata ineducibilità dei costi. Detto diritto dovrebbe in particolare nascere anche in altre ipotesi non previste dall’art. 14, comma 4 bis legge n. 537/1993, nelle quali venga meno in ambito penale il presupposto dell’indeducibilità, vale a dire la configurazione in termini di delitto non colposo dell’atto o dell’attività correlati ai costi in argomento (29).

L’applicazione di questo precetto è, sostanzialmente, riservata al Pubblico Ministero ed al Giudice penale. L’Agenzia delle Entrate non ha autonomia d’azione ma resta unicamente legittimata a trarre conseguenze dalle vicende penali, di fronte ai quali esiti discendono poteri di accertamento o doveri di rimborso. Pare quindi che la disciplina in esame abbia *de facto* introdotto una vera e propria deroga sia al

(28) In proposito, e con riferimento all’assetto oggi vigente, cfr. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali*, in questa Rivista, 2012, I, 567 ss.; TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e processo tributario*, in Corr. trib., 2012, 1682 ss.; FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in Rass. trib., 2012, 1427 ss.; CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, *ibidem*, 1459 ss.; ID., *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?*, in Corr. trib., 2013, 64 ss.

(29) CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., 1478,

principio del “*doppio binario*”, sia alla ormai consolidata disciplina di cui all’art. 654 c.p.p.: la norma sui “costi da reato” attribuisce in concreto efficacia in sede tributaria al giudicato penale pur non ricorrendo le condizioni richieste dall’art. 654 medesimo, vale a dire la partecipazione delle parti costituite nel giudizio penale - per l’Agenzia quindi solo nel caso in cui sia in quel processo formalmente costituita parte civile, cosa che nella pratica assai di rado accade - e l’assenza di limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.

L’amministrazione finanziaria non può pertanto procedere con il rilievo della ineducibilità dei costi se non dopo che il Pubblico Ministero o il Giudice penale abbiano in tal senso concluso nella richiesta di rinvio a giudizio o nel decreto che dispone il giudizio.

Ne deriva che l’atto impositivo che dovesse essere emesso in difetto della condizione richiesta dall’art. 14, comma 4 *bis* della legge n. 537/1993 sarebbe evidentemente illegittimo, anche laddove successivamente dovesse verificarsi il presupposto che ne consente il perfezionamento, in forza del principio del *tempus regit actum*: è chiaro infatti che esso difetterebbe di un suo essenziale valido elemento costitutivo.

E ciò pure in mancanza di una previsione normativa *ad hoc* che ne sancisca la nullità poiché a disciplina generale delle invalidità dei provvedimenti amministrativi - pacificamente applicabile anche ai provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate - ne prevede l’illegittimità in quanto “*viziato da difetto assoluto di attribuzione*”, secondo quanto prevede l’art. 21 septies della legge n. 241/1990 (30).

Inoltre, la stessa amministrazione è obbligata, se il contribuente ne fa richiesta, a rimborsare quanto corrisposto a fronte del recupero di siffatti costi, qualora intervenga in sede penale l’accertamento definitivo dell’insussistenza del presupposto di applicazione dell’art. 14 comma 4 bis cit., rappresentato dalla qualificabilità come delitto non colposo dell’atto o dell’attività cui si correlano tali oneri.

E non è di ostacolo il fatto che il contribuente abbia prestato acquiescenza all’atto impositivo o sia pervenuto alla composizione stragiudiziale della pretesa ivi enunciata o il Giudice tributario ne abbia definitivamente statuito la fondatezza e la liceità: il diritto al rimborso sussiste pur se ricorrono le circostanze che, secondo le vigenti

(30) PISTOLESI, *La “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in questa Rivista, 2012, I, 1134 ss. Invita espressamente gli uffici a sospendere l’efficacia degli atti impositivi la Circ. 32/E del 2012 vedile su www.finanze.it.

disposizioni tributarie, escludono la ripetizione di quanto versato dal soggetto passivo a fronte dell'atto di accertamento notificatogli.

La stessa Finanza correttamente riconosce il diritto al rimborso in caso di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale e di acquiescenza (31).

Si potrebbe inoltre sostenere - anche a tutela di comprensibili interessi delle parti alla celere definizione del processo - che la sussistenza o meno dell'illecito penale potrebbe formare oggetto di cognizione incidentale da parte del Giudice tributario, in forza dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992.

Ritengo personalmente che il Giudice tributario non possa accertare *incidenter tantum* - diversamente da quanto stabilisce, in termini generali, l'art. 2, comma 3 D.Lgs. n. 546/1992 - se l'atto o l'attività è qualificabile o meno come delitto non colposo (a meno che non vi sia una sentenza penale che prende atto della prescrizione o che l'imputato sia diverso dal contribuente, come avviene in caso di rettifica del reddito delle società (32). Le Commissioni Tributarie possono solo verificare se ricorra la condizione che consente all'Agenzia delle Entrate di recuperare questi costi (ossia se l'azione penale è stata esercitata o se sussistano gli altri provvedimenti del Giudice penale indicati nell'art. 14, comma 4 bis cit.), ma non paiono dotate dei poteri - *sic et simpliciter* - tali da sindacarne il fondamento. La stessa sentenza della Consulta che affronta altra connessa questione, vale a dire il ruolo del Giudice tributario nell'apprezzamento del requisito di operatività del "raddoppio dei termini", pare fornire indicazioni proprio in questa stessa direzione.

(31) Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 3 agosto 2012, vedila *ut supra*.

(32) In tal senso anche CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario*, cit., 65 e 67, e anche in *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., 1473; secondo questa dottrina rileva il solo appurare se i costi reputati indeducibili siano stati o meno "direttamente utilizzati" per la commissione del delitto non colposo. Si pensi allora al caso in cui la rilevanza penale dei fatti discenda - secondo la p.g. o il P.M. - da intercettazioni o sommarie informazioni la cui utilizzabilità nel processo tributario è quantomeno dubbia: è lecito dubitare della sussistenza di tal potere, pena l'accettazione del rischio dell'esistenza di gravi contrasti di giudicato. Di diverso avviso è CONTE, *Processo penale e processo tributario*, cit., anche ne *Il caso delle parallele che si incontrano: riflessioni a margine dell'ineducibilità dei costi da reato*, in questa Rivista, 2012, I, 1201, secondo il quale dovrebbe consentirsi "la pronuncia *incidenter tantum* ad opera del giudice tributario sulla sussistenza del presupposto del reato ai fini della determinazione dell'obbligazione tributaria".

Nel riconoscere (33) come “il giudice tributario ... dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta “prognosi postuma”) circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l’amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento”, il Giudice delle Leggi impone alla Commissione tributaria il dovere - in sostanza - di verificare la tempestività dell’accertamento che diviene tale se vi è il *fumus* del reato, non se il reato risulta perfezionato in tutti i suoi elementi costitutivi.

In concreto, il controllo *de quo* è da operarsi sui verificatori, sostituendosi ad essi i giudici tributari nella disamina dei fatti da costoro rilevati: ove a fronte dei rilievi i giudici tributari si rendano conto che (al posto e nella funzione degli operanti) non avrebbero informato il P.M. in quanto non ve ne erano i presupposti, è chiaro che l’iniziativa di denuncia risulta strumentale alla fruizione del “raddoppio” e pertanto andrà resa giuridicamente priva di tali effetti. È pacifico poi che il processo tributario non si sospenda, in tali casi, perché opera comunque la regola sancita dall’art. 20 D.Lgs. n. 74/2000; si tratta senza dubbio di una ulteriore incongruità.

Si ha quindi la sensazione che la deroga al “*doppio binario*” sia una vera e propria reazione sanzionatoria dell’ordinamento a fronte della commissione di delitti non colposi da parte del contribuente.

4. Alcune tipologie di costi e conseguenze in tema di Iva. - Dobbiamo ora approfondire l’esame con riferimento all’asimmetria tra imposizione dei proventi - derivanti da qualsiasi illecito - e la indeducibilità dei costi, strumentali alla commissione di soli delitti.

Si pensi ad esempio al caso dei costi collegati ad un contratto di appalto di servizi stipulato dal committente per lo svolgimento in *outsourcing* di alcune fasi del processo produttivo, riqualficato come contratto di somministrazione di manodopera non autorizzata. Tale fattispecie è punita dall’art. 18 D.Lgs. n. 276/2003, il quale così recita: “*l’esercizio delle attività di somministrazione di manodopera da parte di*

(33) Si veda Corte Cost. sent. n. 247/2011 online su www.cortecostituzionale.it.

società sprovviste delle autorizzazioni previste dall'art. 4, comma 1, lettera a) e b) sono punite con l'ammenda e con l'arresto".

In base a quanto sino a qui esposto, il costo per il committente risulta in detto caso essere pienamente deducibile in quanto la fattispecie contestata rappresenta, tutt'al più, un reato contravvenzionale, irrilevante ai fini dell'attuale norma ostativa alla deducibilità. Inoltre, nella nostra ipotesi, il committente potrebbe anche non risultare neppure aver utilizzato direttamente il contratto di appalto per il compimento di un reato bensì per lo svolgimento della propria attività imprenditoriale.

In tal senso si è schierata con argomentazione lineare quella giurisprudenza di merito secondo la quale (34) i costi riconducibili a reati sono indeducibili solo qualora siano riferiti ad attività da cui derivano ricavi illeciti con la conseguenza che nella fattispecie esaminata le somme per la retribuzione di manodopera fornita in maniera illecita sono state riconosciute come deducibili perché correlate a redditi leciti, stante la liceità dell'attività.

Si è detto come sia ora necessario che il P.M. abbia esercitato l'azione penale: che avviene nel caso di morte del reo, remissione di querela e amnistia? La disposizione di nuovo conio è sotto questo aspetto del tutto silente, ed è lecito ritenere che in tali casi, nei quali in concreto l'azione penale viene ad arrestarsi, difettando *ab origine*, dovrebbe venir meno la condizione anche per la indeducibilità del costo.

È quindi possibile, anche alla luce delle prime pronunce dei giudici di merito, individuare alcune tipologie di costi connessi con atti penalmente illeciti che nondimeno restano deducibili; si pensi ai costi per l'esecuzione di un appalto aggiudicato a seguito di dazioni di denaro corruttive o truffaldine, oppure ai costi per la gestione di uno studio medico nel caso di esercizio abusivo della professione, o di prescrizione di "dopanti".

Alcune puntualizzazioni, sia pur conformi con il sistema e con i principi sopra enunciati, possono poi farsi con riferimento alla rilevanza Iva della modifica normativa introdotta nel 2012.

Per effetto di questa disposizione, se l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a sog-

(34) Comm. Trib. Reg. di Milano, sent. 15 dicembre 2010, n. 102 e n. 103, inedite.

getti diversi da quelli effettivi, ferme restano le regole generali in materia di detrazione della relativa Iva di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e - in generale - in tema di deduzione previste dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Sottolinea sul punto la Relazione ministeriale come "... ove del caso, l'indeducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che in tutto o in parte non hanno effettivamente posto in essere l'operazione, sarà, comunque, rilevabile per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili e connesse ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi".

Ciò significa che ai soggetti terzi - alla cui categoria appartiene la società contribuente nel caso di spese - coinvolti nelle frodi carosello non è più contestabile, alla luce della nuova norma, la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, venduti (35).

Sicché non è più sufficiente il coinvolgimento (anche consapevole) dell'acquirente in operazioni che siano fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore per rendere non deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relative alle predette operazioni.

Resta comunque aperto il problema della concreta deducibilità dei costi in relazione ai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità; è evidente che l'Erario dovrà sul punto adeguatamente provare e motivare.

In conformità quindi con la giurisprudenza della Corte Suprema i costi in parola non potranno esser ritenuti fiscalmente irrilevanti "per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una cd. 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 Tuir siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (36).

Da un lato quindi possiamo sostenere che il trattamento delle operazioni soggettivamente inesistenti - in primo luogo in ambito Iva

(35) Cass. civ., sez. V, 15 ottobre 2013, n. 23314, Agenzia delle Entrate c. Ru.St.Me. s.r.l. vedila su www.finanze.it.

(36) Cass., sez. V, 30 ottobre 2013, n. 24426 (rv. 629420) Agenzia delle Entrate c. Subalpina Gomme S.r.l. (cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. di Torino, 6 dicembre 2005), vedila su www.finanze.it

- è risultato di un percorso ormai da tempo segnato dalla giurisprudenza dalla Corte di Giustizia, alla quale la giurisprudenza di legittimità interna si è adeguata. Il principio ormai adottato prevede che la detrazione dell'imposta evasa dall'interposto sia negata ove e solo nel caso in cui il soggetto che la richiede consapevolmente o anche solo colpevolmente abbia consentito o facilitato la realizzazione della frode Iva (37). Diversamente, l'imposta sebbene evasa "a monte" resta detraibile "a valle" in capo all'incolpevole soggetto.

D'altro canto, il richiamo della Corte di legittimità ai principi sopra indicati pare diretto - senza dubbio poco opportunamente, esulando dal sindacato della Cassazione - a stimolare l'Erario in una direzione precisa: la contestazione, in via alternativa o subordinata, anche del difetto di effettività, o inerenza, o quant'altro, nei casi di cui al presente contributo.

L'Agenzia delle Entrate dovrebbe quindi, per "parare il colpo" nel caso in cui riprenda a tassazione operazioni siffatte, rilevare autonomamente nel proprio atto impositivo l'eventuale carenza di tali requisiti, originando - in tal modo - autonomi motivi di ricorso da parte del contribuente. Certo deve escludersi che rientri nel potere del giudice tributario procedere a rivalutare il provvedimento impositivo sotto questo profilo, integrandolo, così come deve escludersi che il giudice tributario integri con propria istruttoria quanto acquisito dall'Erario nella fase di verifica o ispezione (38).

5. Onere probatorio ed efficacia nel tempo della disposizione di recente introduzione. - È del tutto ovvio che le ragioni giuridiche e gli elementi di fatto idonei a fondare l'indeducibilità dei costi e delle spese, direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa

(37) Per uno dei primi commenti alla soluzione proposta dalla Corte di Giustizia FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in questa Rivista, 2006, III, 231-247.

(38) Per una ricostruzione dei limiti ai poteri di intervento del giudice nell'ambito dell'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 si rinvia a FANNI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in Codice commentato del processo tributario (a cura di) F. Tesaurò, Milano, 2011, 100 ss. Per una specifica analisi delle ragioni dell'individuazione di un limite, per il giudice, nei "fatti dedotti dalle parti" si rinvia, altresì, a MARCHESELLI, *Contraddittorio e parità delle armi per un "giusto processo" tributario*, in Dir. prat. trib., 2006, I, 719.

non colposa posta in essere dal contribuente, devono essere adeguatamente descritti in sede di motivazione dell'atto recante la pretesa tributaria predisposto dall'ufficio.

Se così non fosse, il contribuente sarebbe onerato da una *probatio negativa* del non diretto utilizzo di un dato fattore nella commissione dell'illecito. Pertanto la prova sarà agevole se l'attività è interamente o in gran parte illecita, meno agevole se così non è. Riguardo a questi ultimi, infatti, si profila uno specifico onere processuale a carico dell'Agenzia delle Entrate di provare, da un lato, che per il delitto non colposo da cui si fa discendere l'indeducibilità dei costi sia stata esercitata l'azione penale producendo - per le vicende in ora già pendenti di fronte al Giudice tributario - il provvedimento dell'Autorità penale che dispone in giudizio, dall'altro, che il bene o servizio cui il costo ritenuto ineducibile inerisce sia effettivamente qualificabile come "direttamente utilizzato" per il compimento del delitto stesso.

Analogo onere potrà intervenire anche in merito alla motivazione dei futuri avvisi di accertamento per i quali, qualora si intenda contestare l'indeducibilità del costo in ordine alla norma qui in esame, sarà 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 ritengano i beni e servizi acquistati direttamente utilizzati per la realizzazione del delitto stesso.

Inoltre, relativamente agli avvisi di accertamento già emessi, ma non ancora divenuti definitivi, non potrà 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. Nella relazione viene precisato come 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'art. 14 legge n. 537/1993 anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute.

La giurisprudenza inoltre ha dovuto, necessariamente, affrontare il profilo della efficacia nel tempo della disposizione del 2012, con riferimento alla sua applicabilità ai giudizi pendenti.

La giurisprudenza tributaria di merito (39) e la Suprema Corte in ben tre recenti sentenze (40), ma anche la Corte Costituzionale (41) hanno del tutto ha confermato la portata retroattiva della nuova disciplina sulla indeducibilità dei costi da reato la quale, dunque, potrà essere fatta valere dai contribuenti anche in corso di causa.

La Corte Costituzionale, chiamata dall'ordinanza della Commissione tributaria regionale del Veneto (42) a valutare la legittimità costituzionale dell'art. 4 bis dell'art. 14 legge n. 537/1993 in riferimento agli artt. 3, 25, 27 comma 1, 53 e 97 Cost. prendendo atto delle innovazioni intervenute in seguito all'entrata in vigore del cd. decreto semplificazioni già sopra indicato, ha disposto la restituzione degli atti al giudice *a quo* al fine di procedere a una nuova valutazione della fattispecie alla luce del novellato quadro normativo.

Il principio di diritto è stato giustificato dalla Consulta in considerazione del generale principio del *favor rei* e della formulazione letterale del comma 3 dell'art. 8 del richiamato DL n. 16/2012, il quale, si legge in motivazione, avrebbe introdotto “una regolamentazione 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”.

La nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone, infatti, da un lato, l'effettività dell'acquisto ovvero della cessione dei beni da parte dell'utilizzatore e, dall'altro, la simulazione solo soggettiva, in quanto i beni acquistati - pure effettivamente esistenti ed effettivamente pagati dall'acquirente - provengono da soggetto diverso da quello che appare documentalmente come colui che è stato parte nell'operazione. Tale costo si realizza all'interno di una regolare e lecita operazione imprenditoriale che costituisce solo mera occasione per l'emissione della fattura soggettivamente inesistente.

Il delitto in esame non si consuma perché il cessionario/commitente acquista il bene o servizio inerente alla propria attività commerciale, ma in quanto egli utilizza nelle proprie scritture contabili e poi

(39) Così Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, ord. n. 92 del 8 marzo 2012, inedita.

(40) Si tratta di Cass., sentt. n. 10167, n. 10168 e n. 10169 del 20 giugno 2013.

(41) Corte Cost., ord. n. 190 del 16 luglio 2012 vedila su www.cortecostituzionale.it

(42) Comm. Trib. Reg. del Veneto, ord. n. 27 dell'11 aprile 2011, inedita.

nella dichiarazione una fattura emessa da un soggetto diverso dall'effettivo fornitore.

Da tutto ciò consegue che l'indeducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che in tutto o in parte non hanno effettivamente posto in essere l'operazione sarà rilevabile soltanto per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili.

Ulteriore applicazione della disciplina in commento è quella fornita da quella giurisprudenza (43) secondo la quale i costi e l'Iva relativi a fatture soggettivamente inesistenti sono, rispettivamente, deducibili dal reddito imponibile e detraibili dall'imposta dovuta; ciò, si legge in motivazione, in forza della retroattività disposta dall'art. 8, comma 3, del decreto n. 16/2012.

La commissione, proprio in forza del *ius superveniens* (44), ha quindi ritenuto che la fattispecie sottoposta al suo esame rientrasse nella "nuova" disciplina dei costi in parola.

6. Conclusioni. - Le relazioni tra procedimento penale e procedimento tributario sono senza dubbio intaccate, ad opera della disciplina in esame, quanto al fondamentale principio del "doppio binario".

Ritengo che tal sovrapposizione, lungi dal favorire la lotta all'evasione, sia rimedio peggiore del male.

Il rischio infatti è quello non di render più ardua la via agli evasori, ma quello di introdurre in un sistema sin qui relativamente chiaro una serie di elementi di complicazione, quasi che il legislatore di questi ultimi anni abbia inteso, in un *furor puniendi* verso gli evasori, e con una certa leggerezza rimuovere ogni previgente anche labile certezza.

Esempio evidente di ciò è la nota giurisprudenza secondo la quale l'art. 1 lett. f) D.Lgs. n. 74/2000 consentirebbe al giudice penale di determinare il concetto di "imposta evasa", ivi contemplato, prescindendo dalle regole tributarie, ed attribuendo quindi in concreto al giudice penale il potere di tener conto a tali fini anche quello dell'"imposta elusa".

È evidente che tal risparmio di imposta, in questo caso, viene ritenuto da un lato "indebito" e penalmente rilevante al di fuori delle tassative ipotesi qualificate "elusive" dal Legislatore tributario, dall'al-

(43) Comm. Trib. Prov. di Milano, sent. 22 maggio 2012, n. 146 marzo 1912, inedita.

(44) LIBURDI, *Fattura inesistente feconda*, in *Italia Oggi*, 30 maggio 2012, 32.

tro talmente vago nella sua determinazione da suscitare dubbi con riferimento al principio di tassatività delle fattispecie penali.

Con l'effetto pratico dirompente, quindi, di ritenere necessario ad ogni contestazione di operazione elusiva che produca una maggior imposta "elusa" superiore alla soglia di punibilità, l'intervento del P.M., con concreta moltiplicazione sistematica dei procedimenti penali, e conseguente impossibilità del sistema giudiziario di risolverli in tempi ragionevoli.

Dal punto di vista generale, la regola delle "pregiudiziali" introdotta nel modo sopra descritto impone quindi che provvedimenti della magistratura penale, solitamente improduttivi di conseguenze fiscali, diano origine all'attività di accertamento e fondino addirittura il titolo e la ragione per la pretesa di maggiori imposte.

La regola costituzionale della ricostruzione del reddito effettivo in base alla capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., pare messa fortemente a rischio ove l'Erario fondi la sua pretesa sulla prova del maggior reddito fornito - nei fatti - da una presunzione dipendente da un accertamento penale non definitivo, e quindi potenzialmente modificabile o annullabile nei successivi gradi di giudizio.

Deve qui ribadirsi la necessità - per un giudizio imparziale e civile - di garantire che anche quando il Giudice si avvale delle prove raccolte nel processo "*parallelo*", egli nondimeno deve operare una rigorosa, autonoma e motivata valutazione di tali elementi istruttori (45).

Non è infatti in alcun modo ammissibile il passivo mero recepimento di detti mezzi istruttori nel giudizio tributario, né l'operazione inversa, perché l'accertamento della responsabilità penale e dell'illecito tributario si fondano su regole diverse che debbono - proprio nell'interesse all'accertamento della verità - restare tra loro autonome.

ROBERTO SUCCIO

(45) In tal senso, v. Cass., sez. trib., 5 luglio 2011, n. 14817.