

IL DECRETO LEGGE 16/2012 PONE FINE AI DUBBI INTERPRETATIVI E APRE AI CONTENZIOSI ANCORA IN CORSO

## Operazioni inesistenti, costi deducibili. Anche al passato

Costi portati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti pienamente deducibili anche relativamente a fattispecie anteriori all'entrata in vigore della nuova normativa sull'argomento.

Il dl 16 del 3 marzo 2012 (semplificazioni) pone fine ai numerosi dubbi interpretativi ed alle questioni di incostituzionalità che hanno interessato l'art. 14 comma 4-bis della legge 537/1993. Le novità hanno comportato una restrizione della tipologia di reati dai quali poter far discendere l'indeducibilità ai fini Ires e Irap dei costi al fine di riportare la norma all'interno dell'alveo costituzionale, limitarne un uso improprio da parte degli uffici finanziari, ed evitare di interpretare l'indeducibilità da essa prevista come una sanzione impropria e non come regola generale per la determinazione del reddito imponibile.

In particolare, è stata limitata l'applicazione della norma alle fattispecie di reato più gravi e con le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3, dell'art. 8, del richiamato dl, alla generica e astratta disciplina precedentemente prevista, è stata sostituita 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. Si è passati pertanto dall'onnicomprensiva categoria di «fatti, atti o attività qualificabili come reato» prevista dal previgente comma 4-bis a quella, più ristretta, di «atti o attività qualificabili come delitto non colposo».

Alla luce della novellata normativa, dunque, è la finalizzazione dei costi a costituire il cuore della nuova disposizione. Infatti, a differenza della precedente versione che faceva riferimento a una generica riconducibilità di costi e spese a fattispecie

penalmente rilevanti, nella nuova versione è stato chiarito che affinché il costo o la spesa possano ritenersi indeducibili dalla base imponibile del reddito occorre che gli stessi siano relativi a beni o prestazioni di servizio «direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo». Il richiamo a beni o prestazioni di servizi «direttamente utilizzati» per la realizzazione del reato comporta, evidentemente, l'illecittimità dei non infrequenti accertamenti basati sull'illogica contestazione dell'indeducibilità di di costi in realtà totalmente leciti, ma che vengono ritenuti indeducibili solo in conseguenza dell'assunto che il medesimo soggetto che li ha sostenuti abbia poi realizzato anche un'attività qualificabile come reato all'interno dell'esercizio o della propria attività imprenditoriale. La nuova formulazione della norma in breve, al fine di rispettare il principio costituzionale di capacità contributiva, prevede che l'indeducibilità solo di quei componenti negativi che si rivelino essere causalmente e semplicemente occasione del delitto non colposo. Pertanto a seguito della nuova formulazione non sarà deducibile il pagamento effettuato per la tangente, ma lo saranno tutti gli ulteriori costi riferibili all'appalto illecitamente conseguito. Da quanto detto deriva, quindi, che le fatture soggettivamente inesistenti sono sempre deducibili. I soggetti ai quali l'ufficio abbia contestato esclusivamente l'inesistenza soggettiva di una determinata operazione non avranno conseguentemente più

problemi di deduzione del costo: i beni acquistati infatti non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma per essere commercializzati e venduti. La volontà del legislatore di limitare l'indeducibilità solo a quei costi che abbiano una connessione diretta con il compimento del delitto non colposo emerge in modo chiaro anche dall'esplicita affermazione contenuta nella relazione di accompagnamento secondo la quale la norma non trova applicazione in ordine alle cd. fatture soggettivamente inesistenti.

Per effetto di tale disposizione, infatti, i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti a un analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivamente possono essere resi indeducibili in capo al destinatario della fattura o del documento. Questo perché in tali fattispecie, indipendentemente dalla buona fede o meno di quest'ultimo, il bene o servizio acquistato a monte non può essere in alcun modo ritenuto direttamente utilizzato per la consumazione del delitto. Il contribuente stesso si realizza all'interno di una regolare e lecita operazione commerciale che costituisce solo occasione per l'emissione della fattura soggettivamente inesistente. Il delitto in esame non si consuma perché il cessionario/committente acquista il bene o servizio inerente alla propria attività commerciale, ma in quanto utilizza una fattura emessa da un soggetto diverso dall'effettivo fornitore.

Come chiarito nella recente Circolare dell'A.d.E. n. 32/E dello scorso 3 agosto,

infatti, «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 cosiddetto "soggettivamente inesistente" non rappresenta, solo per tale motivo, quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso».

Per espressa previsione delle disposizioni normative transitorie e secondo la costante giurisprudenza della Corte di cassazione (sentenze n. 10167, n. 10168 e n. 10169, depositate il 20 giugno 2012), confermata anche dalla citata circolare n. 32/E, la nuova disciplina, se più favorevole al contribuente, trova applicazione anche a fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore del decreto stesso, in luogo di quanto disposto dal previgente comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993. Conseguentemente, le nuove norme potranno applicarsi anche a tutti i contenziosi ancora in corso con il solo limite derivante dall'emissione di una sentenza divenuta definitiva.

Stefano Loconte

© Riproduzione riservata

