

Attenzione alle novità del D.L. sui costi divenuti indeducibili

Deduzione dei costi da reato

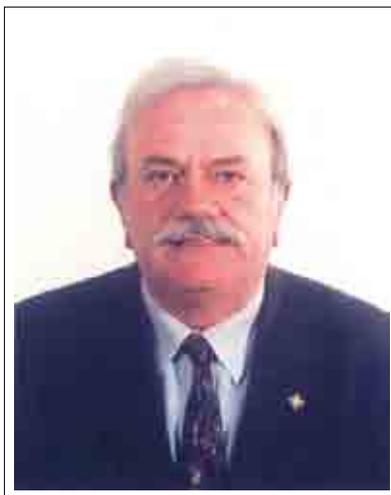
La precedente versione della norma (art. 14, comma 4 bis della L. 24/12/93 n. 537) considerava indeducibili i costi o le spese riconducibili a fatto od attività classificati quali reato.

La novella apportata dall'articolo 8 comma 1 del D.L. 16/2012 considera, ora, indeducibili "i costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo"¹.

In altre parole vengono esclusi i reati contravvenzionali mentre viene prevista, come ulteriore *condizione essenziale* per affermare l'ineducibilità di cui trattasi, che il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale.

Tant'è che "qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

di Eugenio Vitello

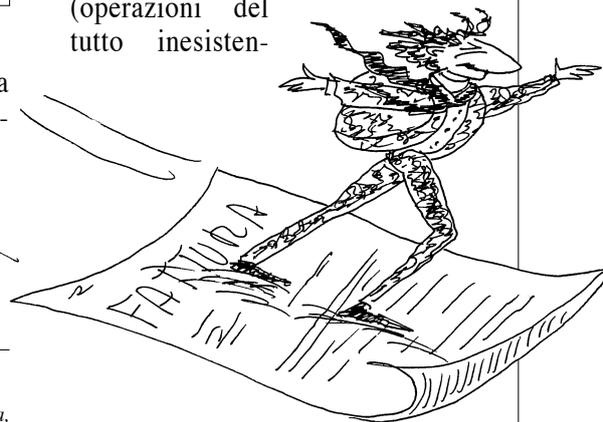


Eugenio Vitello

La citata novella (art. 8/16 comma 2) inoltre prevede una nuova disciplina sanzionatoria per le fatture *oggettivamente inesistenti* (sono tali quelle che riflettono operazioni mai



poste in essere) nel senso che d'ora in avanti i costi non sostenuti e falsamente documentati (operazioni del tutto inesisten-



ti) produrranno l'effetto di ritenere inesistenti pure i ricavi correlati a detti costi per pari importo. In altre parole se contabilizzo acquisto di merce con fatture false per € 100 ed emetto fatture fasulle per € 200 subirò un accertamento per € 100

¹ Trattasi di delitti dolosi (non solo tributari, n.d.r.) puniti con multa/reclusione o ergastolo.

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. Qualora nell'ambito dell'attività ordinaria dell'impresa siano invece 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). (Circ. Min. 32/2012).

unitamente alla sanzione amministrativa dal 25% al 50% dell'ammontare delle spese od altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. Al riguardo non è applicabile il cumulo giuridico (art. 12 D. Lgs 472/97).

Il comma 3 del citato art. 8/16,

od attività posti in essere prima dell'entrata in vigore dell'anzidetto art. 8, comma 1 e 2, salvo che non si siano resi definitivi. È evidente che la ratio della novella vada individuata nella opportunità di salvaguarda-



infine, dispone che la novella si applichi, se più favorevole, anche ai procedimenti in corso per fatti, atti



re il principio costituzionale della capacità contributiva, (tassazione del reddito e non dei ricavi fittizi), tant'è che la Circolare Ministeriale n. 32/2012 raccomanda agli uffici di rilevare con attenzione il legame di connessione tra il costo e l'attività delittuosa.

Riassuntivamente le regole sulla deducibilità dei costi da reato sono le seguenti. (vedi tabella)

La citata Circolare 32/2012 coglie l'occasione per affrontare la problematica relativa alle fatture *soggettivamente inesistenti* (sono tali quelle afferenti ad operazioni realmente avvenute ma che riflettono soggetti (cedenti/prestatori) diversi da quelli effettivi).

Ebbene i costi rappresentati da fatture soggettivamente inesistenti sono deducibili (ai fini reddituali, ma non ai fini Iva salvo prova contraria) a condizione che sussistano le altre condizioni di inerenza, competenza, certezza (insomma i requisiti voluti dal TUIR).

Merita un'ultima annotazione il passaggio della Circolare anzi citata laddove si sostiene che nel caso in

	<i>situazione precedente</i>	<i>situazione futura</i>
FATTURE SOGGETTIVAMENTE FALSE		
<i>Costo ai fini delle imposte sui redditi</i>	indeducibile in quanto considerato costo riconducibile a reato	deducibile
<i>Iva su acquisti</i>	Indetraibile (se non è provata buona fede)	Indetraibile (se non è provata buona fede)
FATTURE OGGETTIVAMENTE FALSE		
<i>Costo ai fini delle imposte sui redditi</i>	Indeducibile ed i ricavi eventualmente dichiarati non si rettificano	indeducibile ma non vengono considerati i ricavi conseguenti a tali acquisti fino a concorrenza del valore degli acquisti Si applica una sanzione
<i>Iva su acquisti</i>	Indetraibile	Indetraibile

cui 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'ineducibilità dei componenti negativi direttamente uti-

lizzati 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'accer-

tamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa tale violazione.

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.

Tale passaggio desta non poche perplessità perché come osservato da A. Iorio e L. Ambrosi (controlli Fiscali /Il Sole 24 Ore) "il reato tributario verrebbe commesso unitamente al delitto comune (da cui scaturisce l'ineducibilità dei costi) con una singolarità: *l'illecito penale tributario sarebbe subordinato all'esistenza del delitto principale*. Quindi non si è in presenza di un normale concorso di reati ma di un illecito che diventa penalmente rilevante solo con una sentenza definitiva che accerti la consumazione di altro reato. Mal si comprende, quindi, come possa essere perseguito penalmente un contribuente per un fatto che, fino a quando non vi sia sentenza definitiva di condanna, (per altro delitto), non sia ritenuto illecito".



L'OTTIMISMO PREVEDE UN DURO LAVORO.

ESSERE OTTIMISTI OGGI
NON SIGNIFICA CREDERE
SEMPLICEMENTE CHE SARÀ
POSSIBILE USCIRE DALLA CRISI.
SIGNIFICA PIUTTOSTO
TRASFORMARE QUESTA CRISI IN
OPPORTUNITÀ DI CAMBIAMENTO:
NON SOLO IN TERMINI DI
RIFORME DEL SISTEMA,
MA ANCHE DI RESPONSABILITÀ,
CHI, COME NOI, NON RISPETA
IL LAVORO COME UN DIRITTO
ACQUISTATO, SA CHE SOLO
ATTRAVERSO L'IMPEGNO E
I SACRIFICI POSSIAMO LASCIARE
LA CRISI ALL'ESALE, SENZA
FARLA RUCADERE SU QUELLE
DEI NOSTRI FIGLI.

I COMMERCIALISTI
UTILE AL PAESE

Eugenio Vitello
Ragioniere Commercialista