



Giovedì 12/07/2012

La nuova disciplina dei costi da reato e l'annullamento dell'avviso di accertamento

A cura di: Dott. Stefano Costa

Premessa - Novità relative alla deducibilità dei costi - Il rimborso delle maggiori imposte pagate - La rinuncia al contenzioso da parte dell'Agenzia delle Entrate - Un esempio: la somministrazione illecita di manodopera - Schema di deducibilità.

1. Premessa

La versione definitiva del comma 4-bis, dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, post conversione D.L. 16/2012, aggiunge, rispetto alla prima versione introdotta con il D.L. citato, ulteriori cause di indeducibilità dei costi da reato, tutte connesse a specifiche fasi del codice di procedura penale. Nella prima versione vi era un solo requisito di tipo procedurale per la deducibilità di tali costi: l'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero. Ora, il legislatore, con il primo comma dell'art. 8 del DL n. 16/2012, ha previsto ulteriori situazioni contemplate dal c.p.p. in presenza delle quali la deducibilità del costo non potrà avere luogo, almeno in un primo momento. Ulteriori riferimenti al c.p.p. riguardano il momento dal quale sarà possibile chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza, a seguito dell'indeducibilità in parola.

Ma veniamo al contenuto della disposizione. Fermi restando i principi generali di inerenza, competenza, certezza e determinatezza possiamo così riassumere i punti principali dell'articolo oggetto di commento:

- Indeducibilità, anche ai fini IRAP, dei soli costi direttamente utilizzati per il compimento di attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o negli altri casi previsti dal codice di procedura penale che verranno specificati nel paragrafo seguente;
- possibilità di chiedere il rimborso di quanto pagato a seguito dell'indeducibilità dei costi, qualora successivamente intervenga una sentenza definitiva di assoluzione (salvo che i provvedimenti emessi in base alla formulazione previgente del comma 4-bis non si siano resi definitivi);
- non imponibilità ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dei componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati, entro i limiti del costo non dedotto;
- applicazione di una sanzione amministrativa dal 25 al 50% dell'ammontare delle spese relative a beni o servizi non effettivamente scambiati;
- inapplicabilità dell'art. 12 del D.Lgs n. 472/1997 relativo al concorso di violazioni e continuazione;
- retroattività delle menzionate disposizioni, ove più favorevoli, salvo che i provvedimenti non si siano resi definitivi.



2. Novità relative alla deducibilità dei costi.

La norma, così come sostituita, appare senz'altro più chiara rispetto alla versione precedente. In particolare viene cancellato quel riferimento all'"esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti" che sembrava poter svolgere una funzione garantista per il contribuente ma che di fatto ha soltanto ingenerato difficoltà interpretative sfociate in liti fiscali e contenziosi.

La norma pare ora molto più chiara. In particolare l'indeducibilità viene circoscritta alle ipotesi di 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 il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o quando il giudice abbia disposto il giudizio ai sensi dell'art. 424 del c.p.p. ovvero quando venga pronunciata sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 del c.p.p. a seguito di prescrizione del reato.

Schematizzando, ai fini dell'indeducibilità dei costi debbono sussistere, contemporaneamente, i seguenti 3 requisiti di indeducibilità:

- i costi devono riferirsi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento del delitto. Ciò implica la piena deducibilità di un costo sostenuto per l'acquisto di un bene o servizio inerente all'attività produttiva (lecita) anche se acquistato da un fornitore che per la sua produzione ha commesso un delitto (ad esempio, nel caso di sostenimento di costi per appalti riqualificati dall'amministrazione finanziaria in somministrazione illecita di manodopera ovvero in caso di acquisto di beni o servizi con fatture soggettivamente false);
- il reato deve qualificarsi come delitto non colposo. Appare fondamentale, dunque, analizzare:
 - a. il tipo di reato, in base agli articoli 39 e 17 del codice penale;
 - b. l'elemento psicologico del reato, in base all'art. 43 del codice penale.

Per quanto riguarda il primo punto bisogna distinguere i reati contravvenzionali dai reati delittuosi. Il codice penale, all'art. 39, distingue tali reati in funzione della specie di pena prevista. In base all'art. 17 dello stesso codice sono:

- contravvenzioni: i reati la cui pena è stabilita nell'arresto e nell'ammenda;
- delitti: i reati la cui pena è stabilita nell'ergastolo, nella reclusione e nella multa.

Per quanto riguarda l'elemento psicologico del reato, l'art. 43 del codice penale distingue in:

- delitto doloso (o secondo l'intenzione) quando l'evento dannoso o pericoloso è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione;
- delitto preterintenzionale (o oltre l'intenzione) quando dall'azione od omissione deriva un evento dannoso o pericoloso più grave di quello voluto dall'agente;



- colposo (o contro l'intenzione) quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

- Deve sussistere infine l'elemento procedurale ovvero:

- L'esercizio da parte del P.M. dell'azione penale;

- L'emissione, in fase di udienza preliminare, del decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 del c.p.p.;

- La pronuncia di una sentenza di non luogo a procedere fondata sull'estinzione del reato per prescrizione di cui all'art. 157 del codice penale.

Per quanto riguarda quest'ultimo punto, non dovrebbe più essere sufficiente, al fine della ripresa a tassazione del costo, la semplice trasmissione alla Procura della Repubblica della notizia criminis (artt. 331 e 347 del c.p.p.) in quanto dovrà avverarsi almeno uno degli elementi procedurali sopra descritti. Dunque, l'organo accertatore dovrà attendere i risvolti dell'iter procedimentale per verificare il concretizzarsi delle azioni del PM ovvero le pronunce del giudice nella fase di udienza preliminare. Precedentemente, nella laconicità della norma in vigore sino al 02/03/2012, la rettifica del costo avveniva già in fase di verifica, in presenza della sola ipotetica riconducibilità alla fattispecie di reato del costo contestato. L'Agenzia delle Entrate infatti, con la Circolare n. 42 del 26/09/2005, aveva sostenuto che l'indeducibilità scattasse con la sola notizia di reato proprio per il riferimento della norma stessa a fattispecie anche solo potenzialmente "qualificabili" come reato. Il documento di prassi così disponeva: "Si ritiene...che l'indeducibilità recata dalla norma consegua già alla trasmissione al pubblico ministero della notizia di reato a carico del contribuente, come previsto dagli articoli 331 e 347 del codice di procedura penale...Nel caso di società...occorre far riferimento alla denuncia di reato a carico degli amministratori odei legali rappresentati."

Ora, con la nuova formulazione, ciò non dovrebbe essere più ammesso.

3. Il rimborso delle maggiori imposte pagate

Una novità rilevante riguarda l'esplicita previsione di rimborso per le maggiori imposte versate a seguito della classificazione di taluni costi come "costi da reato". Per la norma novellata, qualora dovesse intervenire una sentenza definitiva di assoluzione ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 del c.p.p. non fondata sulla prescrizione del reato di cui all'art. 157 del c.p. ovvero una sentenza di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 del c.p.p., al contribuente competerà il rimborso comprensivo dei relativi interessi. Tale principio è altresì contenuto nel già citato documento di prassi in funzione del quale l'Agenzia ribadisce che nel caso in cui, a conclusione delle indagini preliminari, il giudice



disponga l'archiviazione del reato ovvero nel caso in cui il procedimento penale si chiuda con una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato, su istanza del contribuente o nell'esercizio dei poteri di autotutela, gli uffici finanziari potranno disporre l'annullamento dell'avviso e il rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate.

4. La rinuncia al contenzioso da parte dell'Agenzia delle Entrate

Alla luce delle considerazioni anzi fatte, numerose cause dovrebbero essere abbandonate dall'Ufficio e conseguentemente altrettanti contenziosi dovrebbero risolversi per cessata materia del contendere. Queste, perlomeno, dovrebbero essere le immediate conseguenze della posizione dell'Amministrazione finanziaria assunta con la Circolare citata.

Per i contenziosi ancora in corso per i quali risulti ora pacificamente e palesemente vittorioso il contribuente-ricorrente (si pensi al caso di reato contravvenzionale riferito a costi inerenti all'attività), risulta opportuno richiedere all'Ufficio impositore l'annullamento dell'avviso di accertamento in forza sia del principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente di cui all'art. 10 della L. 212/2000 sia di quanto contenuto nella circolare poc'anzi citata (Circ. n 42/E del 2005). L'Agenzia delle Entrate, infatti, dovrebbe annullare l'avviso di accertamento emesso al fine di non onerare la Collettività e il contribuente di ulteriori spese processuali, giudiziali e oneri finanziari.

Qualora il contribuente dovesse riscontrare un'inerzia da parte dell'Amministrazione finanziaria sarà sua cura presentare una memoria al Collegio giudicante al fine di evidenziare: a) che l'applicazione della norma così come modificata dall'articolo 8, del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, comporta la piena deducibilità dei costi contestati dall'Ufficio (fermi restando i principi generali per la deducibilità dei costi); b) l'applicabilità della disposizione, per espressa previsione normativa, anche a fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore della norma, ove più favorevoli, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi; c) di aver richiesto all'Ufficio l'abbandono della causa e l'annullamento dell'atto emesso per evidente contrasto con la norma novellata in oggetto nonché per poter concludere in modo più celere e meno oneroso la lite e, legittimamente, ribadire la vittoria delle spese di giudizio.

5. Un esempio: ipotesi di somministrazione illecita di manodopera

Un esempio utile (e frequente) è il 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, riqualificato dalla Guardia di Finanza come contratto di somministrazione di manodopera non autorizzata.

Tale fattispecie è punita dall'art. 18 del D.Lgs. n. 276/2003, il quale così recita: "l'esercizio delle attività di somministrazione di manodopera da parte di 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, possiamo dire che ad oggi il costo per il committente risulta essere pienamente deducibile in quanto la fattispecie contestata dalla Guardia di Finanza rappresenta, tutt'al più, un reato contravvenzionale, non sanzionato dall'attuale norma. Inoltre, nella nostra ipotesi, il committente non risulta nemmeno aver utilizzato direttamente il contratto di appalto per il compimento di un reato bensì per lo svolgimento della propria attività imprenditoriale. Sarà cura del Ricorrente, in questo caso, procedere alla



richiesta di annullamento dell'avviso direttamente all'Agenzia delle Entrate.

6. Schema di deducibilità

Si riporta qui di seguito uno schema riassuntivo per la verifica della deducibilità dei costi da reato. Clicca qui per visualizzare lo schema.

Comma 4-bis, dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537

VERSIONE SOSTITUITA - IN VIGORE FINO AL 1/3/2012

ULTIMA VERSIONE - In vigore dal 29/04/2012

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.

Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con 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'art. 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'art. 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 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'art. 529 del codice di

```
.tabella {  
font-family: Arial, Helvetica, sans-serif;  
font-size: 12px;  
}
```

Dott. Stefano Costa