

CIRCOLARE N. 32/E



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 3 agosto 2012

OGGETTO: *Disposizioni in materia di indeducibilità di costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo nonché in materia di sanzionabilità dell'utilizzo di componenti reddituali negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati. Articolo 8, commi 1, 2 e 3, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, recante "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento"*

INDICE

1. Premessa	3
2. La nuova disciplina in materia di indeducibilità dei costi dei beni e dei servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (articolo 8, comma 1)	6
2.1 Requisiti sostanziali di applicazione della norma	6
2.2 Presupposti per la contestazione dell'indeducibilità dei costi.....	11
2.3 Riflessi della norma in tema di fatture soggettivamente inesistenti	14
2.4 Il trattamento sanzionatorio connesso all'indeducibilità dei costi e delle spese per beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi.....	15
2.5 Interazioni con la normativa processual-penalistica	18
3. La nuova disciplina in materia di spese o altri componenti negativi relativi a fatture oggettivamente inesistenti (articolo 8, comma 2)	20
3.1 Trattamento sanzionatorio in caso di spese o altri componenti negativi esposti in fatture oggettivamente inesistenti.....	22
4. Il regime transitorio (articolo 8, comma 3)	23
5. Applicazione delle disposizioni ai recuperi in materia di IRAP	29

1. Premessa

Il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (di seguito *decreto legge*) recante “*Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*”, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 85/L alla Gazzetta Ufficiale n. 99 del 28 aprile 2012, all’articolo 8, commi 1, 2 e 3, ha introdotto talune importanti disposizioni sul tema della indeducibilità dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo nonché in materia di sanzionabilità dell’utilizzo di componenti reddituali negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati.

In particolare, al comma 1 il legislatore è intervenuto sulla disposizione recata dal comma 4-*bis* dell’articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537¹. Per effetto della modifica normativa in commento, la predetta disposizione è stata sostituita con la finalità di determinare e circoscrivere l’ambito della indeducibilità ai costi e alle spese di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività che configurano condotte delittuose non colpose. A tenore della nuova disposizione si prevede infatti che “*Nella determinazione dei redditi di cui all’articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi*

¹ “*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*

dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi”.

Al comma 2 dell'articolo 8 il legislatore ha previsto una nuova disciplina, anche sanzionatoria, in materia di utilizzo di fatture relative a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, stabilendo che *“Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”.*

Detta norma ha introdotto una specifica sanzione per il comportamento anti giuridico consistente nella deduzione di costi o spese sostenuti in relazione a

costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti”.

beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati e, al tempo stesso, in attuazione del principio costituzionale della capacità contributiva, ha disposto che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, i componenti positivi di reddito direttamente afferenti ai costi per operazioni inesistenti, anche se imputati a conto economico e dichiarati dal contribuente, non sono considerati imponibili entro i limiti dell'ammontare dei correlati componenti negativi per operazioni inesistenti.

Il comma 3 dell'articolo 8 ha introdotto, infine, una disciplina transitoria, secondo la quale *“Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi. Resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive”*.

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

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

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

Con l'intervento normativo di cui all'articolo 8, comma 1 del *decreto legge*, il legislatore, al fine di risolvere dubbi interpretativi sorti in merito al previgente disposto e, in particolare, al divieto di deduzione dei costi e delle spese *“riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato”*, ha sostituito la disposizione con altra più adeguata alla finalità di inibire in modo inequivoco la deducibilità dei componenti negativi di reddito direttamente connessi al compimento delle fattispecie di reato più gravi (delitti non colposi) che abbiano subito un primo vaglio da parte dell'autorità giudiziaria.

In particolare, le ipotesi di indeducibilità vengono in specie circoscritte, ai fini delle imposte sui redditi, ai soli costi e spese relativi a beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, ovvero il giudice dell'udienza preliminare abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o, ancora, sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

2.1 Requisiti sostanziali di applicazione della norma

Al fine di limitare l'effetto della indeducibilità alle fattispecie di reato più gravi, il legislatore ha stabilito, in primo luogo, che siano indeducibili i costi e le spese direttamente utilizzati per la commissione dei soli delitti², con la conseguenza di escludere che l'inededucibilità colpisca, come avveniva sotto il vigore della

² Il legislatore si riferisce alle fattispecie incriminatrici previste nel libro II del codice penale ovvero in altre leggi penali speciali se punite con la pena congiunta o disgiunta della reclusione o della multa, ovvero dell'ergastolo.

previgente disciplina, anche i costi direttamente utilizzati per la commissione di reati contravvenzionali.

In relazione all'elemento soggettivo del reato, la nuova disposizione prevede che ai fini dell'inededucibilità dei relativi costi rilevino i soli delitti non colposi, mentre fa salva la deducibilità degli oneri correlati al compimento dei delitti colposi, e ciò in ragione della non intenzionalità, in tali ipotesi, della condotta e quindi del difetto di finalizzazione dei costi sostenuti al compimento dei delitti.

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

A tenore della riformulata norma, l'inededucibilità colpisce i costi di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento della fattispecie criminosa, non essendo all'uopo sufficiente, ai fini del recupero fiscale, che i predetti componenti negativi, in carenza del prescritto requisito del "diretto utilizzo", siano semplicemente e genericamente relativi alla fattispecie penalmente rilevante.

Ne consegue che, in attuazione del regime normativo in esame, nei riguardi di un contribuente che eserciti un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, sarà necessario, ai fini del giudizio di inededucibilità, aver riguardo ai soli elementi passivi sostenuti dal medesimo in relazione alla fattispecie penalmente rilevante allo

stesso imputata, e non già all'intero ammontare degli elementi passivi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo³.

Tale essendo il campo di applicazione della norma, appare evidente come nella stessa non possano ricondursi i costi esposti in fatture oggettivamente inesistenti; infatti, nel caso di utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, come meglio si vedrà in seguito, i costi esposti su tali documenti, in quanto non sostenuti al fine di acquisire beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto, non rilevano ai fini dell'applicazione della norma in esame (la loro indeducibilità discende, infatti, direttamente dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito, indipendentemente dalla configurazione di un illecito penale⁴). Ricade invece nel campo di applicazione della disposizione in commento, risultando pertanto indeducibile ai sensi del comma 4-*bis* in esame, il costo sostenuto per la "commissione" riconosciuta all'emittente (ad esempio, la "cartiera") in cambio della predisposizione dei falsi documenti contabili.

L'indeducibilità va in tal modo riferita ai costi di tutti i fattori produttivi che si pongano in un rapporto diretto con il delitto, mentre i costi per l'acquisto di beni o servizi sostenuti nell'esercizio dell'ordinaria attività d'impresa devono considerarsi deducibili se non direttamente utilizzati nell'esercizio dell'attività delittuosa.

Si pensi al caso di una società autorizzata all'attività di smaltimento di rifiuti che abbia, tuttavia, smaltito anche rifiuti rientranti in categorie non autorizzate e, per questo, abbia sostenuto costi diretti alla commissione del relativo delitto ambientale. In tale ipotesi l'Amministrazione finanziaria potrà procedere al recupero dei soli

³ Salvo che l'attività stessa non assuma nel suo complesso rilevanza penale: si pensi, a titolo di esempio, alla fattispecie in cui, sotto la parvenza di una regolare attività d'impresa, se ne celi un'altra integralmente illecita ovvero al caso di esercizio abusivo della professione o dell'attività bancaria e finanziaria.

⁴ Ferma restando l'applicazione della disposizione sanzionatoria prevista dal comma 2 dell'articolo 8 in commento (si veda *infra*).

costi correlati al delitto ambientale; saranno, invece deducibili, secondo le regole generali, i componenti negativi sostenuti per lo smaltimento dei rifiuti autorizzati.

La necessità di individuare, ai fini del recupero, i soli costi sostenuti e direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, ricorre anche con riguardo alle ipotesi di reato omissivo, in relazione alle quali potranno ritenersi deducibili, secondo le regole generali, i componenti negativi sostenuti nell'ordinaria attività d'impresa.

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

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

Se dunque l'ineducibilità del costo presuppone la ricorrenza di un rapporto diretto tra il bene o servizio acquisito ed il reato, potrà considerarsi indeducibile, ove sussista la predetta relazione, sia il costo direttamente collegato all'attività illecita, in quanto *ab origine* destinato a porre in essere il reato stesso, sia il costo inizialmente sostenuto per l'acquisizione di fattori produttivi (beni e prestazioni di servizi) funzionali allo svolgimento di una attività lecita, che vengano in un secondo momento impiegati per il compimento di un reato, ovvero, ancora, il costo sostenuto per l'acquisizione di beni o servizi diretti al compimento sia di attività lecite che di delitti non colposi.

Quel che rileva, infatti, ai fini della contestazione di indeducibilità del relativo costo, è che il fattore produttivo acquisito sia utilizzato direttamente, ancorché non esclusivamente, per il compimento del reato.

Ciò chiarito, l'indeducibilità, oltre a colpire i costi e le spese relativi ai beni o alle prestazioni di servizi utilizzati direttamente per il compimento del delitto, potrà essere contestata, altresì, con riguardo alla quota dei componenti negativi afferenti all'ordinaria attività d'impresa che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato, seppur sostenuti non esclusivamente per il compimento dello stesso.

Allo stesso modo, sempre se correlati al compimento del delitto, saranno suscettibili di valutazione ai fini del recupero altri componenti negativi quali quelli relativi, ad esempio, a interessi passivi, accantonamenti, sopravvenienze passive, ammortamenti, minusvalenze e così via.

Occorrerà, inoltre, effettuare una individuazione dei costi indeducibili, facendo ricorso, ad esempio, alla contabilità industriale, alle risultanze degli atti di polizia giudiziaria, ove disponibili, che abbiano constatato i fatti penalmente rilevanti, anche sulla base di criteri di imputazione proporzionali dei costi promiscuamente utilizzati sia per il compimento di attività lecite che di delitti non colposi, al fine di risalire al costo del personale direttamente utilizzato, ai mezzi impiegati, ai prodotti realizzati e ad altre circostanze utili a quantificare le spese riferibili alla specifica attività criminosa.

In tal senso, saranno considerati indeducibili i costi o la quota parte degli stessi già sostenuti nell'ambito dell'ordinaria attività d'impresa, che siano "dirottati" per la commissione del delitto; ad esempio, qualora nell'ambito dell'esercizio dell'attività bancaria, parte del personale venga utilizzato per lo svolgimento di un'attività d'intermediazione finanziaria illecita.

Vista la rilevanza che la nuova norma assegna alla nozione di diretto utilizzo, gli uffici, pertanto, porranno la massima attenzione in sede di controllo ad effettuare

il recupero a tassazione dei soli costi strumentali alla commissione degli atti o attività delittuose oggetto di imputazione.

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

2.2 Presupposti per la contestazione dell'indeducibilità dei costi

Dopo aver circoscritto la nozione di ineducibilità dei costi relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose non colpose, il legislatore ha stabilito poi espressamente che la relativa contestazione possa aver luogo unicamente dopo l'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero (ovviamente per il delitto cui si riferiscono le spese effettuate o i costi sostenuti per l'acquisto di beni o prestazioni di servizi) o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale (prescrizione del reato).

Con la nuova formulazione normativa si prevede che l'indeducibilità del costo o della spesa possa in primo luogo essere contestata se, in relazione al

connesso delitto non colposo, il pubblico ministero, valutati gli elementi raccolti durante le indagini preliminari idonei a sostenere l'accusa in giudizio e non ritenendo, per converso, sussistenti i presupposti per una richiesta di archiviazione, abbia esercitato l'azione penale *ex* articolo 50 del codice di procedura penale, formulando la conseguente ipotesi accusatoria con la richiesta di rinvio a giudizio dell'indagato, che da tale momento assume la qualità di imputato.

Lo stesso effetto, in punto di indeducibilità del costo o della spesa, si verifica nei procedimenti speciali previsti dal libro VI del codice di procedura penale: si tratta delle ipotesi in cui il pubblico ministero formuli richiesta di giudizio immediato (articolo 453 c.p.p.), di decreto penale di condanna (articolo 459 c.p.p.), di applicazione della pena ai sensi dell'articolo 447, comma 1 c.p.p., di decreto di citazione diretta a giudizio e di giudizio direttissimo (articolo 449 c.p.p.).

In tal modo, il legislatore ha inteso quindi subordinare la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare l'indeducibilità di costi e spese al preventivo esercizio dell'azione penale, al fine di garantire che l'attività di controllo fiscale abbia luogo sulla base di presupposti qualificati dal vaglio preventivo degli organi giudiziari.

La circostanza che l'ufficio possa contestare l'indeducibilità di tali costi solo qualora sia noto l'esercizio dell'azione penale, pone un problema di formale conoscenza della stessa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, al fine di realizzare un effettivo coordinamento tra l'Autorità giudiziaria e l'Amministrazione finanziaria, è necessario che le Direzioni Regionali provvedano alla definizione di idonee forme di collaborazione con le Procure dei territori di competenza, al fine di coordinare e raccordare l'operato con quello degli organi giurisdizionali.

Oltre che nell'ipotesi in cui il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese afferenti al delitto in relazione al quale il giudice abbia comunque emesso il decreto che dispone il

giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale. Si ritiene che tale ultima ipotesi prevista dal legislatore possa ricorrere nel caso in cui il giudice dell'udienza preliminare, nell'assumere i provvedimenti conclusivi di cui all'articolo 424 c.p.p., ritenga di conferire al fatto contestato nell'imputazione formulata dal pubblico ministero, non rilevante ai fini della inammissibilità in deduzione dei connessi costi, una qualificazione giuridica diversa e rilevante, invece, ai suddetti fini. In tali casi, come prevede la norma, è dal decreto che dispone il giudizio, che il giudice emette per il diverso delitto da questi ravvisato, che discende l'inammissibilità in deduzione dei costi e delle spese eventualmente connessi.

Il comma 1 dell'articolo 8 del *decreto legge* prevede, infine, che l'indeducibilità di costi relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose, non colpose, permanga anche nell'ipotesi in cui il giudice abbia emesso sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice, pronunciata per intervenuta prescrizione del reato ai sensi dell'articolo 157 del codice penale.

In particolare, il legislatore ha inteso cristallizzare la contestazione di indeducibilità dei costi in questione anche in ipotesi di sentenza pronunciata dal giudice penale per intervenuta prescrizione del reato, in quanto la stessa non dichiara, nel merito, l'assoluzione dell'imputato in relazione al reato costituente il presupposto del recupero a tassazione dei connessi componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa.

Resta evidentemente in facoltà del contribuente rinunciare alla prescrizione ai sensi del richiamato articolo 157 c.p., al fine di conseguire una pronuncia di assoluzione nel merito e ottenere, ove questa effettivamente intervenga, il rimborso di quanto versato, secondo la regola generale di cui si dirà diffusamente più avanti, fissata nel periodo finale del comma 1 dell'articolo 8.

2.3 Riflessi della norma in tema di fatture soggettivamente inesistenti

Con riferimento al comma 1 dell'articolo 8 del *decreto legge*, la relazione illustrativa al *decreto legge* chiarisce che “... *per effetto di tale disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”.

Tale chiarimento è conseguenza diretta della nuova formulazione della norma che, come già rilevato in precedenza, circoscrive l'indeducibilità, ai fini della disposizione in commento, ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti.

Poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Infatti, anche in presenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il costo esposto nella fattura c.d. “soggettivamente inesistente” non rappresenta, solo per tale motivo, quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso⁵.

⁵ Ad esempio, utilizzo di fattura “soggettivamente inesistente”, per l'acquisto di merce, finalizzato al compimento di una frode in ambito IVA. In tale ipotesi, il costo esposto in fattura, effettivamente relativo all'acquisto della merce, non rappresenta l'onere sostenuto per porre in essere la frode IVA. Il costo della merce è deducibile in presenza dei requisiti previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

Di converso, il costo sostenuto per commettere tale reato è ravvisabile nel “compenso” eventualmente pagato al soggetto che si presta ad emettere il documento falso. In tal caso, laddove possibile, è necessario individuare l’ammontare di detto “compenso”, indeducibile, che potrebbe risultare confluito nel corrispettivo esposto nella fattura ovvero in altro componente negativo di reddito.

Pertanto, sebbene i costi rappresentati da fatture soggettivamente inesistenti non siano, per ciò stesso, riconducibili a quelli direttamente utilizzati per il compimento dei delitti, e, quindi non ricadono, di regola, nel campo di applicazione della disposizione in commento, la loro deducibilità è comunque subordinata all’esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

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

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

2.4 Il trattamento sanzionatorio connesso all’ineducibilità dei costi e delle spese per beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi

Il recupero a tassazione di costi e spese relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose, non colpose, in presenza delle condizioni richiamate nei paragrafi precedenti, oltre al recupero della maggiore imposta e degli interessi, espone il contribuente alle conseguenti sanzioni.

Nella specie, risultano applicabili le sanzioni dal cento al duecento per cento della maggior imposta (articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) per “infedeltà” della dichiarazione.

In linea con quanto già chiarito nella circolare n. 42/E del 26 settembre 2005, rimane tuttavia in facoltà del contribuente, successivamente all’esercizio dell’azione penale nei termini precedentemente descritti, procedere ad una variazione in aumento del reddito imponibile in relazione ai costi in esame, al fine di evitare l’attività di accertamento nei suoi confronti.

In tal senso, il contribuente nei cui confronti non siano ancora iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento potrà presentare, in relazione alla dichiarazione in cui ha dedotto i costi, una dichiarazione integrativa ai sensi dell’articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 contenente le necessarie variazioni in aumento, corrispondenti ai costi indebitamente dedotti in quanto direttamente connessi al delitto non colposo.

Qualora la dichiarazione integrativa, effettuata prima dell’avvio dell’attività di controllo fiscale, venga presentata nei termini di cui all’articolo 13, comma 1, lettera b) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il contribuente otterrà la riduzione della sanzione ad 1/8 del minimo, avvalendosi dell’istituto del ravvedimento operoso.

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

Infatti, l’indeducibilità di elementi passivi direttamente utilizzati per un’attività delittuosa non colposa può configurare uno dei delitti dichiarativi previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, ferma restando, in tali casi, l’effettiva sussistenza degli elementi costitutivi delle diverse fattispecie incriminatrici in materia di reati tributari.

Giova, inoltre, rammentare che, qualora l'Agenzia venga a conoscenza dell'avvio dell'azione penale oltre i termini decadenziali per l'attività di accertamento di cui al primo e al secondo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ma l'indeducibilità dei componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose non colpose (per le quali vi è stato l'esercizio dell'azione penale) integri una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, i termini per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa tale violazione⁶.

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

Si evidenzia, inoltre, che la conoscenza da parte degli uffici dell'avvio dell'azione penale, in relazione a un delitto non colposo costituente il presupposto per il recupero a tassazione dei connessi costi, integra la fattispecie di cui al quarto

⁶ In tal senso, si rammenta l'interpretazione data dalla Corte Costituzionale con la sentenza 20 luglio 2011, n. 247, ove, a parere della Corte, la norma prevede *“quale unica condizione la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento”*. Inoltre, la Corte ha chiarito che *“i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una ‘proroga’ di quelli ordinari [...], sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione, [...] perché i termini ‘brevi’ e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento”*.

comma del richiamato articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, in materia di integrazione o modifica in aumento dell'accertamento⁷.

Pertanto, nel caso di specie, la conoscenza dell'avvio dell'azione penale comporta l'emissione di nuovi avvisi di accertamento nei quali potrà essere contestata l'indeducibilità dei costi direttamente utilizzati per l'attività delittuosa, anche in presenza di precedenti atti impositivi, purché entro i termini stabiliti per l'accertamento, tenendo altresì conto dell'eventuale raddoppio degli stessi come sopra chiarito.

2.5 Interazioni con la normativa processual-penalistica

Nel comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8 del *decreto legge* il legislatore, allo scopo di coordinare la disposizione sull'indeducibilità con la normativa processual-penalistica, in ragione dei diversi esiti che il processo penale può assumere, disciplina espressamente i casi in cui, successivamente all'azione accertatrice dell'ufficio, intervenga in favore del contribuente una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale⁸ ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione⁹

⁷ Ove è previsto che l'accertamento può essere modificato o integrato in aumento, mediante notifica di un nuovo avviso, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

⁸ In base al disposto dell'articolo 530 del codice di procedura penale, la sentenza definitiva di assoluzione viene emessa se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile, ovvero se vi è la prova che il fatto è stato commesso in presenza di una causa di giustificazione o di una causa personale di non punibilità ovvero vi è dubbio sull'esistenza delle stesse.

⁹ In base al disposto dell'articolo 425 del codice di procedura penale, a seguito della richiesta di rinvio a giudizio formulata dal pubblico ministero, il giudice dell'udienza preliminare può emettere una sentenza di non luogo a procedere. Tale decisione, che chiude in modo definitivo e favorevole all'imputato la stessa udienza preliminare, viene pronunciata se sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero quando risulta che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non

ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale¹⁰.

In tali casi, viene meno il presupposto in ragione del quale i costi sono stati considerati come direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose e per questo fiscalmente indeducibili.

Pertanto, la norma stabilisce che in tali ipotesi al contribuente compete il rimborso delle maggiori imposte versate in seguito alla non ammissibilità in deduzione degli stessi e dei relativi interessi¹¹.

Si ritiene che, in coerenza con i principi che hanno ispirato l'intervento normativo, l'obbligo di restituzione dovrà riguardare anche le sanzioni.

Dovranno essere restituite sia le sanzioni irrogate dall'ufficio all'esito dell'attività accertatrice e versate dal contribuente, sia quelle eventualmente pagate in misura ridotta dallo stesso qualora si sia avvalso dell'istituto del ravvedimento operoso o che, prima dell'avvio dell'attività di controllo, abbia presentato una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, contenente le necessarie variazioni in aumento e versato le relative sanzioni. In particolare, il contribuente che si sia avvalso dell'istituto del ravvedimento operoso ha l'onere di dimostrare il collegamento, anche nel *quantum*, tra la variazione in aumento effettuata in sede di ravvedimento ed il corrispondente costo "da reato".

costituisce reato o che si tratta di persona non punibile per qualsiasi causa. Il giudice pronuncia sentenza di non luogo a procedere anche quando gli elementi acquisiti risultano insufficienti, contraddittori o comunque non idonei a sostenere l'accusa in giudizio.

¹⁰ In base a disposto dell'articolo 529 del codice di procedura penale, il giudice pronuncia sentenza di non doversi procedere se l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita ovvero quando la prova dell'esistenza di una condizione di procedibilità è insufficiente o contraddittoria.

¹¹ In caso di morte dell'imputato, il rimborso spetterà agli eredi in conseguenza della sentenza dichiarativa dell'estinzione del reato ovvero della sentenza di assoluzione che il giudice, in applicazione del principio del *favor innocentiae*, ha l'obbligo di pronunciare ex articolo 129, comma 2, c.p.p. allorché dagli atti risulta evidente la sussistenza di una ragione di proscioglimento nel merito.

Nel caso in cui ricorrano le condizioni previste nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 8 in commento ed il contribuente si attivi ai fini dell'ottenimento del rimborso delle maggiori imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni, si ritiene che, in via del tutto eccezionale in funzione della particolarità della norma che subordina all'esito del procedimento penale la pretesa tributaria, il rimborso stesso compete anche nelle ipotesi in cui il contribuente abbia definito la pretesa attraverso il ricorso agli istituti definitivi di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 nonché agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In linea con quanto già chiarito nella richiamata circolare n. 42/E del 2005, si ritiene che l'indeducibilità dei costi disposta dalla norma sia confermata in tutti i casi in cui il giudice emetta un provvedimento equiparato a una sentenza penale di condanna, in esito ai procedimenti speciali di cui al Libro VI del c.p.p., articoli 438 e seguenti (giudizio abbreviato, applicazione della pena su richiesta delle parti, giudizio direttissimo, giudizio immediato e procedimento per decreto).

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

La norma in commento, che la relazione al *decreto legge* definisce di natura procedurale, prevede che ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrano alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi come risultanti da fatture

o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio¹² attestanti operazioni oggettivamente inesistenti.

In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi.

In ossequio al principio di capacità contributiva, il legislatore ha inteso tener conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi dallo stesso non effettivamente scambiati o prestati, non considerando, in sede di accertamento, i componenti positivi direttamente afferenti a detti componenti negativi indeducibili.

È appena il caso di rammentare che l'inededucibilità dei componenti negativi in argomento, relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, discende direttamente e inevitabilmente dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito imponibile di cui al testo unico delle imposte sui redditi, indipendentemente da qualsiasi connessione degli stessi con fattispecie delittuose.

Operando la non imponibilità nei limiti dell'ammontare dei costi non ammessi in deduzione, l'eventuale differenza dei componenti positivi dovrà necessariamente continuare a considerarsi imponibile.

Ai fini dell'IVA, resta indetraibile, in ogni caso, l'imposta relativa alle fatture per operazioni inesistenti per l'acquirente/committente, mentre per il venditore/prestatore resta dovuta per l'intero ammontare esposto in fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

¹² Non avendo il legislatore circoscritto esplicitamente l'applicazione della norma ai soli componenti esposti in fattura, si ritiene che la disposizione debba applicarsi anche nel caso gli stessi risultino esposti in altri documenti aventi analogo rilievo probatorio, tra i quali possono annoverarsi l'autofattura, la ricevuta fiscale, gli scontrini fiscali, emessi ai sensi dell'articolo 3 del DPR n. 696 del 1996, le schede carburante, le note di

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

Il legislatore, che in ossequio al principio di capacità contributiva ha tenuto conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, ammettendone quindi la rettifica a favore del contribuente entro i limiti dell'ammontare dei suddetti componenti negativi dichiarati, ha, al tempo stesso, inteso fornire una efficace risposta all'antigiuridicità della fattispecie in esame, sia sotto il profilo sanzionatorio, sia escludendo che in relazione alla sanzione prevista si applichino gli istituti del concorso e della continuazione.

Il comma 2 dell'articolo 8 del *decreto legge* ha introdotto, quindi, una sanzione dal 25 al 50 per cento dei componenti negativi illecitamente dedotti a carico dell'utilizzatore di fatture oggettivamente inesistenti, commisurata, quindi, all'importo dei costi esposti sui documenti contabili falsi.

La predetta sanzione deve essere irrogata a mezzo di apposito atto di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, adeguatamente motivato in relazione alla fattispecie contestata e alla quantificazione delle sanzioni dovute.

In nessun caso, secondo quanto espressamente disposto dalla norma, alla citata sanzione si rendono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 12 del richiamato decreto legislativo n. 472 del 1997, relative agli istituti del concorso e della continuazione e, pertanto, la citata sanzione potrà essere ridotta ad un terzo di quella indicata nell'atto esclusivamente ai sensi del comma 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

variazioni previste dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 e le ricevute e altri documenti attestanti comunque oneri, spese e costi, per operazioni inesistenti.

Si evidenzia che la sanzione di cui al comma 2 in commento è commisurata soltanto ai componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati e non ammessi in deduzione, a fronte dei quali sia stata riconosciuta la non imponibilità, per pari importo, dei componenti positivi direttamente afferenti ai predetti costi.

Nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l'indeducibilità dei suddetti componenti negativi, o della quota di questi ultimi eccedente i correlati componenti positivi, determina invece l'applicazione delle ordinarie sanzioni, quali quelle per infedele dichiarazione.

4. Il regime transitorio (articolo 8, comma 3)

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

La relazione illustrativa al *decreto legge* chiarisce che il trattamento più favorevole debba, di fatto, essere individuato raffrontando gli effetti delle nuove disposizioni rispetto a quelli derivanti dall'applicazione del previgente comma 4-*bis* nell'articolo 14 della legge n. 537 del 1993, anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute, e sempre a condizione che i provvedimenti emessi in base alla

previgente disciplina non si siano resi definitivi, e pertanto anche a seguito di adesione o acquiescenza ai sensi del decreto legislativo n. 218 del 1997.

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

Fermo restando quanto posto in essere nelle more dei chiarimenti forniti con il presente documento di prassi e facendo quindi salvi i comportamenti *medio tempore* adottati dagli uffici, questi ultimi, pertanto, nell'applicare le nuove disposizioni ai fatti, atti o attività posti in essere prima del 2 marzo 2012, data di entrata in vigore delle stesse, dovranno aver cura di verificare nel concreto gli effetti derivanti dall'applicazione dei due diversi regimi.

Il comma 3 dell'articolo 8 prevede, inoltre, che l'applicazione delle disposizioni di maggior favore riguardi i provvedimenti emessi in base all'articolo 4-*bis* previgente che non si siano resi definitivi.¹³

Attesa la retroattività della nuova disciplina in esame, significativi saranno, in particolare, gli effetti della medesima con riguardo agli atti già emessi, sulla base delle previgenti disposizioni, alla data, appunto, del 2 marzo 2012.

In tal caso, gli uffici interessati verificheranno nel concreto l'eventuale applicazione della norma di maggior favore addivenendo, nelle ipotesi di applicabilità della nuova disciplina, alla definizione della pretesa tributaria in adesione, ai sensi del decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero in sede di mediazione, ai sensi dell'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 546 del 1992, oppure di conciliazione giudiziale, ai sensi dell'articolo 48, comma 1, del medesimo

¹³ Si tratta di quegli atti per i quali il contribuente non si sia avvalso degli istituti definitivi di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 o al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, oppure di quelli per i quali ancora penda il termine di impugnazione ovvero la sentenza non sia ancora passata in giudicato.

decreto legislativo n. 546 del 1992, e, comunque, per tutti gli atti in contenzioso per i quali non sia intervenuta una sentenza definitiva.

In esito alla verifica dell'applicabilità retroattiva della nuova disciplina di cui al comma 4-*bis*, ove l'atto contenga una contestazione non più sostenibile agli effetti della nuova e più favorevole disposizione, in quanto, ad esempio, il costo la cui deducibilità è oggetto di contestazione si riferisce ad un reato contravvenzionale ovvero ad un reato non integrante gli estremi del delitto non colposo, l'atto sarà oggetto di annullamento in autotutela, parziale o totale a seconda che le contestazioni siano anche di altra natura, ferma restando la necessità dell'esistenza dei requisiti generali di deducibilità dei costi.

Nel caso in cui, invece, l'atto emesso sotto il vigore della previgente normativa e non ancora definitivo rechi la contestazione della deducibilità di un costo afferente ad una ipotesi delittuosa in relazione alla quale il pubblico ministero non abbia ancora esercitato l'azione penale, l'ufficio, nelle more dell'esercizio della stessa, potrà sospendere gli effetti dell'atto ai sensi del comma 1-*bis* dell'articolo 2-*quater* del decreto legge del 30 settembre 1994, n. 564.

Ciò al fine di evitare che l'atto possa produrre gli effetti nella sfera giuridica del contribuente e, facendo salvo, al tempo stesso, il rispetto del principio di conservazione degli atti giuridici.

Nel diverso caso in cui si sia in presenza di un atto non definitivo, emesso sulla base delle regole previgenti, ma recante una contestazione giuridicamente sostenibile anche alla stregua della vigente normativa di cui alla nuova disposizione, ferma la validità dell'atto impositivo originario, qualora l'applicazione al caso concreto del regime delineato dalle nuove norme comporti effettivamente, anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute, un trattamento più favorevole al contribuente, l'ufficio procederà alla rideterminazione degli importi dovuti (in termini di imposta o maggiore imposta, sanzioni e interessi).

Allo stesso modo, tenuto conto che l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, essendo la stessa circoscritta ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti, occorrerà procedere all'annullamento in autotutela, totale o parziale, della pretesa tributaria riferita a costi documentati da fatture c.d. "soggettivamente inesistenti"; resta ferma, ovviamente, la necessità di operare specifici riscontri al fine di verificare l'esistenza dei requisiti generali di deducibilità dei costi.

Nelle ipotesi di fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti, la verifica degli effetti derivanti dall'applicazione dei due diversi regimi dovrà essere operata raffrontando, caso per caso, le conseguenze della nuova disposizione rispetto a quelle derivanti dall'applicazione della previgente, con riscontri volti ad appurare quale sia il trattamento maggiormente favorevole, non solo in termini sanzionatori, ma anche di imposte e interessi dovuti.

In particolare, nei casi in questione, occorrerà confrontare il beneficio derivante al contribuente dall'esclusione dal reddito imponibile dei ricavi inesistenti strettamente correlati ai costi relativi ad operazioni non effettivamente avvenute, con la penalizzazione derivante dall'applicazione della sanzione nella misura compresa tra il 25 e il 50 per cento dei costi inesistenti.

In sede di rideterminazione degli importi complessivamente dovuti, fatti salvi i casi in cui già in fase di accertamento sia stata effettuata una valutazione di gravità del fatto ai fini della gradazione della sanzione irrogata, valutazione che troverà applicazione anche nel nuovo regime, la nuova sanzione amministrativa prevista al comma 2 dell'articolo 8 in esame sarà applicata nella misura del minimo edittale, pari al 25 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati.

Taluni chiarimenti si impongono in merito al caso di eventuali atti, emessi sotto il vigore della previgente disciplina, recanti il recupero a tassazione di costi

documentati da fatture afferenti ad operazioni inesistenti, non altrimenti motivati sotto il profilo della natura, soggettiva o oggettiva, dell'inesistenza.

Tali atti, legittimi in quanto conformi alla previgente normativa che nessun effetto, in punto di deducibilità dei relativi costi, assegnava alla predetta distinzione, saranno rivalutati dall'ufficio in sede di esame in autotutela al fine di verificare se, nel caso concreto, le operazioni accertate siano soggettivamente o oggettivamente inesistenti, per poi conseguentemente stabilire quale regime normativo di maggior favore per il contribuente applicare.

A tal fine, particolare attenzione andrà posta in sede di riesame degli atti la cui motivazione si fondi, ad esempio, sul richiamo ai contenuti del previgente comma 4-*bis* o alla generica inesistenza dell'operazione.

In tali casi, l'ufficio, nel determinare, in concreto, gli effetti anche in termini di imposte o maggiori imposte dovute conseguenti all'applicazione dei diversi regimi normativi, dovrà attentamente verificare se, in base agli elementi originariamente a disposizione, ricorrano o meno i presupposti per l'applicazione delle nuove disposizioni.

La norma in esame, infatti, nel prevedere, ai fini dell'applicazione del regime più favorevole, la rideterminazione degli importi complessivamente dovuti, assume carattere eccezionale e derogatorio.

In tale contesto, la predetta rideterminazione non potrà prescindere da una rivalutazione delle motivazioni degli atti che, alla luce delle vigenti norme, tenga nella corretta considerazione il complesso degli elementi già a disposizione dell'ufficio, anche se non esplicitati nella motivazione dell'atto originario.

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

Pertanto, ad esempio, in presenza di fatture soggettivamente inesistenti, l'applicazione della nuova normativa sarà riconosciuta solo in presenza di tutti i requisiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

La rideterminazione degli importi dovuti per effetto dell'applicazione del nuovo regime normativo potrà ovviamente aver luogo anche in sede di accertamento con adesione, di mediazione ovvero di conciliazione giudiziale; in tali sedi l'ufficio avrà pertanto cura di evidenziare al contribuente l'opportunità di beneficiare delle disposizioni più favorevoli fornita dal regime transitorio in esame.

Il pagamento di quanto dovuto a seguito della rideterminazione degli importi per effetto dell'applicazione del nuovo regime normativo sarà effettuato con le stesse modalità e gli stessi codici tributo previsti per imposte, interessi e sanzioni nell'atto originario o, nel caso, indicati in quello di definizione per adesione o mediazione ovvero conciliazione.

Nel rispetto del principio di conservazione degli atti giuridici, in relazione alle fattispecie di cui al comma 2 dell'articolo 8 in commento, ferma restando la legittimità degli atti emessi, in quanto conformi alla previgente normativa, le sanzioni rideterminate in attuazione del comma 3 dell'articolo 8 del *decreto legge* si rendono riducibili nell'ambito dei procedimenti definitivi di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 o di cui a quello n. 546 del 1992, a seconda della fase del procedimento in corso e la nuova sanzione di cui al comma 2 dell'articolo 8, risulta riducibile nella misura prevista dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Va da sé che se l'ufficio, in pendenza dei termini per l'accertamento, abbia provveduto alla emanazione di un autonomo atto di contestazione per l'irrogazione della sanzione di cui al comma 2 dell'articolo 8, non potrà trovare applicazione, in sede di regime transitorio riferito alle fattispecie di cui allo stesso comma, la riduzione di cui al comma 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, qualora siano spirati i termini ivi previsti.

Si evidenzia, in conclusione, come dalla lettura della disposizione di cui al comma 3 dell'articolo 8 emerga che la disciplina prevista ai precedenti commi 1 e 2 debba trovare applicazione, ove più favorevole, anche nei casi di future attività di controllo relative a fatti, atti o attività posti in essere anteriormente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni; oltre a quanto sopra chiarito, quindi, gli uffici, al fine di determinare la pretesa tributaria con riferimento a fatti, atti o attività posti in essere anteriormente al 2 marzo 2012, dovranno sempre individuare il regime di maggior favore secondo le modalità sopra descritte, in attuazione del richiamato comma 3, dandone adeguata evidenza in sede di motivazione della pretesa.

5. Applicazione delle disposizioni ai recuperi in materia di IRAP

La norma detta, infine, disposizioni relative all'applicabilità della stessa all'imposta regionale sulle attività produttive.

Il comma 3 dell'articolo 8, ultimo periodo, prevede in merito che *“Resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive”*.

In base alla citata disposizione, resta quindi ferma l'indeducibilità anche dalla base imponibile dell'IRAP dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ovvero sentenza di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza della prescrizione del reato.

La base imponibile IRAP, dunque, dovrà essere aumentata dei costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi direttamente utilizzati per commettere i delitti non colposi.

Anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, in applicazione del disposto di cui al comma 2 dell'articolo 8, non si terrà conto dei connessi ricavi inesistenti che abbiano concorso alla determinazione del valore della produzione, entro i limiti dell'ammontare dei componenti negativi inesistenti.

Salvaguardato in tal modo il rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva, tenuto conto che, come emerge dalla relazione illustrativa, la sanzione amministrativa di cui al comma 2 è specificatamente finalizzata a colpire il comportamento antigiusuristico dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, la stessa trova applicazione con riferimento all'ammontare delle spese o degli altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati qualora siano stati indicati nella sola dichiarazione IRAP.

Nei casi più ricorrenti in cui, invece, i componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati concorrano alla determinazione sia della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi che del valore della produzione netta ai fini IRAP, la sanzione unica, nella misura dal 25 al 50 per cento, sarà commisurata all'ammontare di tali componenti negativi che rilevano, appunto, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IRAP.

Analogamente a quanto già chiarito, nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l'indeducibilità dei suddetti componenti negativi, o della quota di questi ultimi eccedente i correlati componenti positivi, determina, anche nel caso dell'IRAP, l'applicazione delle ordinarie sanzioni.

La norma prevede espressamente, infine, l'applicabilità ai fini IRAP delle regole del regime transitorio recate dal primo periodo del comma 3; anche riguardo

a tale imposta, quindi, le nuove disposizioni si applicano, ove più favorevoli, in relazione a fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore delle stesse, fugando in tal modo, definitivamente, i dubbi emersi in merito, a causa del tenore letterale della norma previgente, nella quale si faceva riferimento esclusivamente alle imposte sui redditi.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA