

Costi da reato: una interpretazione conforme alla determinazione della ricchezza ai fini tributari

di **Alessia Vignoli, Emiliano Covino, RL**

Molti sollevano questione di costituzionalità della disposizione sulla indeducibilità dei cd. costi da reato. È invece possibile una lettura parasanzionatoria contro gli atti anomali di esercizio dell'impresa che siano anche penalmente rilevanti. Si tratta di un presidio contro la corruzione, l'intimidazione, il sabotaggio e altri comportamenti al tempo stesso intrinsecamente scorretti di esercizio dell'impresa, e penalmente rilevanti. Tutto ciò senza pregiudicare le situazioni in cui esiste una modalità, penalmente illecita, di sostenere un ordinario costo di impresa, che resta pienamente deducibile.

■ **Determinazione della ricchezza e «costi da reato»: una sanzione impropria a presidio dell'«etica degli affari»**

Alessia Vignoli

Abbiamo già provato altre volte (1) a conciliare una determinazione giuridicamente sensata della ricchezza con la nota disposizione legislativa secondo cui sono indeducibili i costi da reato (2); si tratta dell'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, cui è possibile dare una portata conforme a una ragionevole determinazione della ricchezza, che ne superi le reiterate censure di incostituzionalità; la norma, come vedremo, può giustificarsi a condizione di ammetterne una portata sanzionatoria e di riferire la indeducibilità alle sole spese dirette a realizzare un'azione in sé anti-giuridica, lasciando invece impregiudicate le modalità antiggiuridiche, anche se magari riprovevoli, per sostenere un costo di impresa che in sé non avrebbe nulla di anomalo, come la remunerazione di collaboratori o lo smaltimento dei rifiuti.

È un'occasione per analizzare il profilo dell'inerenza in un'ottica diversa dal tradizionale sostenimento di costi per finalità personali, perché si tratta di spese che hanno sicuramente a che fare con l'attività dell'impresa. Potrebbero però esserci anche spese, riprovevoli, in quanto per loro natura contrarie, oltre che al codice penale, anche all'etica degli affari, nel senso di rappresentare un eser-

cizio anomalo dell'attività di impresa, quantunque ontologicamente rientranti nella sfera imprenditoriale.

Natura sanzionatoria dell'indeducibilità dei costi illeciti

Il punto di partenza per comprendere l'ottica sanzionatoria dell'indeducibilità dei costi illeciti è la indeducibilità delle somme corrisposte ai pubblici funzionari stranieri prevista nella Convenzione delle Nazioni Unite, contro la corruzione nelle transazioni internazionali in vigore in Italia fin dal 15 febbraio 2001. È il primo indizio secondo cui ci si trova di fronte a comportamenti che sicu-

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata». Fondazione Studi Tributari

Note:

(1) Cfr. da ultimo A. Vignoli, R. Lupi, «Deducibilità delle sanzioni, tassazione attraverso le aziende ed «etica degli affari»», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2010, pag. 618.

(2) La norma in questione è l'art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537/1993, il quale stabilisce letteralmente che «non sono ammesse in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti».

ramente rientrano nella sfera imprenditoriale, ma oggettivamente riprovevoli, nel senso di essere modalità anomale di acquisire una opportunità di ricavo, falsando la concorrenza con comportamenti costituenti reato. La corruzione è l'esempio tipico, che non si dirige solo alla bustarella, all'utile extrabilancio erogato «in nero», ma anche alla consulenza fittizia, che in realtà maschera una provvigione diretta all'uomo di governo che agevola «l'affare». Se si parte da questa modalità anomala di gestire gli affari dell'impresa, gli esempi possono aumentare come le intimidazioni verso i concorrenti, le minacce, le denigrazioni, fino alle montature, come adulterare cibi di aziende concorrenti per gettare discredito su di esse, oppure provocare gli eventi catastrofici da cui potrebbero però derivare importanti incarichi di ripristino (si pensi all'azienda che spegne pozzi di petrolio o bonifica siti dall'inquinamento che provoca incendi o inquinamenti per poter poi intervenire a modificarli).

La funzione sanzionatoria della norma in esame è indubbia dal momento che impedisce la deducibilità di costi che, seppur potenzialmente destinati alla massimizzazione dei ricavi, derivano da un comportamento, non solo scorretto sotto il profilo dell'«etica degli affari», ma anche abnorme sul piano della gestione di impresa, e della sua funzione nello specifico settore di intervento. Non basta la scorrettezza, ovviamente, che è di tutti i giorni, ma occorre una scorrettezza «penale»: gettare discredito e insinuare inconvenienti su chi usa i prodotti della concorrenza entro certi limiti fa parte della prassi commerciale, ma se diventa diffamazione, o peggio ancora sabotaggio, genera costi indeducibili. Quindi l'imprenditore che ha sostenuto dei costi e ha impiegato le risorse così acquistate per il compimento di attività, sia penalmente rilevanti, sia imprenditorialmente anomale è sanzionato con l'inededucibilità degli oneri sostenuti anche se poi questi sono serviti alla produzione di maggiori ricavi tassabili. In quest'ottica sono indeducibili, indipendentemente dalla tassazione dei relativi ricavi, tutti quei costi generati da un'attività qualificabile come reato o che comunque generano una forte riprovazione sociale, come ad esempio la ricettazione o il contrabbando, o tutti quei comportamenti che rappresentano un'anomalia intrinseca rispetto all'attività d'impresa.

Necessità di una interpretazione restrittiva della norma sull'inededucibilità dei costi illeciti

Il riconoscimento di una natura sanzionatoria a tale disposizione implica una interpretazione restrittiva della stessa e la necessità di calarla nel contesto della determinazione della ricchezza attraverso le aziende, coordinando l'inededucibilità dei costi da reato con l'imponibilità dei relativi proventi.

Se quella appena illustrata è la chiave di lettura per una corretta interpretazione della norma in esame, in considerazione della sua indubbia portata sanzionatoria, deve essere però rigettata la tendenza degli Uffici fiscali ad applicarla a costi di impresa che in sé non hanno nulla di anomalo, ma sono sostenuti con modalità antiggiuridiche. Mi riferisco al lavoro nero, allo smaltimento illecito di rifiuti o scarichi industriali, ai costi di acquisto di materiali adulterati o contraffatti, poi utilizzati per la rivendita, fino alle frodi carosello IVA.

La norma sull'inededucibilità dei costi da reato è di fatto inoperante in tali fattispecie per difetto dei presupposti stabiliti dalla legge che, infatti, ne subordina l'operatività a fatti, atti o attività qualificabili di per sé come reato e non certo ad un'attività niente affatto anomala, come l'acquisto di merci per la rivendita, lo smaltimento di rifiuti o la remunerazione di collaboratori, sia pure realizzate con modalità penalmente rilevanti. Esistono cioè una serie di costi non anomali quanto alla funzione o alla finalità, ma le cui modalità di sostenimento danno luogo ad altri tipi di reato.

La tendenza a restringere il campo di applicazione della norma con una valutazione da compiersi volta per volta si sposa anche con il contesto in cui essa è chiamata ad operare; in un sistema di determinazione analitica della capacità economica con tassazione dei proventi al netto dei costi, la norma in esame non può, infatti, che assumere un carattere eccezionale e derogatorio e vanno dunque contrastate le tendenze ad ampliare oltremisura la portata applicativa della norma dal momento che l'effetto che ne consegue, per i costi derivanti da reato, è quello di amplificare la portata della sanzione. In questo modo si risolvono così anche tutti i dubbi di legittimità costituzionale. Già in passato avevamo, infatti, segnalato che si tratta di una sanzione impropria dal momento che l'inededucibilità del costo si aggiunge alla sanzione penale e ne va dunque circoscritto il campo di applicazione per

evitare che vengano mosse censure di incostituzionalità alla norma in questione soprattutto rispetto all'art. 53 della Costituzione (3).

La norma in sé, se ragionevolmente interpretata, ossia se coordinata con il principio della simmetria tra deducibilità del costo ed imponibilità del ricavo, non darebbe luogo ad alcuna censura di incostituzionalità; la sua portata può essere infatti limitata a considerare indeducibili solo i costi sostenuti a fronte di comportamenti penalmente rilevanti ed imprenditorialmente anomali, senza spingersi fino al punto di impedire anche il recupero di costi oggetto di riprovazione sociale anche forte, ad esempio in tema di lavoro nero, di sicurezza, di commercio di merci adulterate o nocive, o di smaltimento rifiuti, ma tuttavia privi di anomalie nella finalità imprenditoriale.

Una conferma di tale impostazione può aversi guardando la norma da un altro punto di vista; infatti, il comma 4 dell'art. 14 della legge n. 537/1993, che prevede la tassabilità dei proventi derivanti da illeciti civili, penali ed amministrativi, esclude espressamente dalla tassazione i proventi già sottoposti a confisca o a sequestro penale in quanto completamente sottratti alla disponibilità del trasgressore. Se si aderisse all'interpretazione estensiva della norma si arriverebbe alla irragionevole conclusione che la confisca sia meno penalizzante della indeducibilità dei costi; infatti, se il margine di utile conseguibile attraverso comportamenti illeciti (vendita di capi di abbigliamento contraffatti) fosse del 10%, non sarebbe corretto tassare l'imprenditore sul 100% dei ricavi e poi escludere la deducibilità di tutti i costi solo perché sarebbe impossibile distinguere quelli da illecito da quelli che non lo sono. Meglio la confisca della tassazione «al lordo» in tutti questi casi!

In questo modo avremmo una «tassazione al lordo dei costi» costituzionalmente illegittima per violazione del principio di capacità contributiva a meno di non ammettere quella portata sanzionatoria della norma in esame di cui abbiamo parlato in precedenza. È indubbio che in tali ipotesi sarebbe stato più corretto e lineare applicare la sanzione della confisca a fronte della commissione di un illecito: in questo modo non ci sarebbero proventi tassati cui corrispondono costi indeducibili e dunque quella tassazione al lordo tacciata di illegittimità rispetto all'art. 53 della Costituzione.

Deducibilità dei costi da reato: il legislatore passa la mano e si torna alla Corte costituzionale

L'interpretazione corretta della norma è, dunque, *in re ipsa* e non sarebbe neanche necessario invocare l'intervento del legislatore o della Corte costituzionale. Per la verità tanto è stato il polverone sollevato dalla norma in questione che anche il legislatore voleva provare ad «aggiustare il tiro». Infatti, in una delle varie versioni della manovra fiscale precedenti il testo definitivamente approvato era stato abbozzato un timido intervento legislativo che però è scomparso nel testo del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, come convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. La proposta di modifica prevedeva che non fossero deducibili costi e spese di beni o prestazioni direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo; veniva così recepita l'interpretazione conforme a una ragionevole determinazione della ricchezza, disponendo l'indeducibilità di quei costi utilizzati per il compimento di atti o attività illeciti. Purtroppo tale norma non ha visto la luce, e non certo perché non fosse giusta sotto il profilo della corretta determinazione della ricchezza, quanto piuttosto per la scomodità di presentare all'opinione pubblica una norma che si occupa della deducibilità dei costi da reato e per le facili strumentalizzazioni cui la stessa avrebbe potuto prestarsi. Non è stata più soddisfacente la vicenda che ha visto tale norma sottoposta al vaglio di costituzionalità; con l'ordinanza 3 marzo 2011, n. 73 (4) la Corte costituzionale ha, infatti, dichiarato inammissibili le questioni di legittimità sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Terni, ma il suo intervento è stato nuovamente richiesto dalla Commissione tributaria regionale del Veneto (5) perché finalmente prenda posizione su quale debba essere la corretta interpretazione della norma in questione.

Note:

(3) Questo possibile effetto è stato segnalato, tra gli altri, da S. Screpanti, «L'indeducibilità dei costi da reato», in *Rass. trib.* n. 3/2004, pag. 958 e da R. Lupi, «Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività», *ivi*, 2004, pag. 1935.

(4) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) *Comm. trib. reg. Veneto*, Ord. 7 aprile 2011, n. 21; *Comm. trib. prov. di Reggio Emilia*, 23 giugno 2011, n. 53, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

■ L'errato concetto di «indeducibilità dei costi», in quanto riferiti ad operazioni asseritamente qualificate come inesistenti

Emiliano Covino

Nell'ottica della tendenza degli Uffici fiscali ad estendere la portata applicativa della norma sulla indeducibilità dei costi illeciti di cui parlava Vignoli nel contributo precedente va segnalato quel filone, ormai comune a tutti i rilievi di questo tipo, secondo il quale l'Ufficio contesta - «a rimorchio» dell'IVA ritenuta indetraibile - anche l'indeducibilità dei costi di acquisto dei beni ai fini delle imposte sul reddito. Quindi, a seguito della contestazione dell'inesistenza soggettiva delle operazioni in oggetto, vi è di conseguenza il recupero *tout court* dei costi di acquisto dei beni oggetto - a monte - di una frode IVA, disconoscendone la deducibilità anche ai fini IRES ed IRAP. In casi come questo, anche ipotizzando che ci sia stata una qualsiasi frode carosello, tale fatto (pur rilevando ai fini IVA) non dovrebbe avere alcuna conseguenza sulla deducibilità dei relativi costi di acquisto della merce. La semplice inesistenza soggettiva di acquisti perfettamente inerenti, realmente avvenuti e correttamente pagati dal cessionario, non consente certo di disconoscere il relativo costo ai fini dell'imposizione diretta, se il cedente poi non versa l'IVA. Qualsiasi rilievo ai fini IRES ed IRAP è quindi illogico, ma risponde ad una prassi ormai consolidata in caso di contestazioni di frode carosello, con cui si suole aggiungere alla contestazione IVA anche il rilievo per il disconoscimento dei costi da reato. Seguendo questa contorta - ma ormai diffusa - logica, l'Agenzia delle entrate di solito cita l'art. 14 della legge n. 537/1993, il quale si riferisce chiaramente (*per tabulas* e senza la necessità di grandi sforzi interpretativi) alla indeducibilità di costi connessi ad attività costituenti reato o illecito amministrativo. Lo scopo della norma è ben chiaro: da una parte (6) si vogliono rendere imponibili anche i redditi da attività illecita, dall'altra (7) si vuole sanzionare indirettamente chi si serve di atti illeciti al fine di produrre redditi leciti, escludendo la deducibilità dei costi per i primi (i costi da reato) nella determinazione dei secondi (i redditi leciti tassati). Solo questa può essere l'interpretazione della norma *de qua* coerente con le regole del sistema, ossia la

creazione di un divieto, in capo all'impresa, di dedursi i costi illeciti a fronte di ricavi leciti e tassati. D'altronde, per quanto riguarda i ricavi illeciti, questi andrebbero direttamente confiscati *in toto* (a prescindere dai loro costi di produzione leciti o illeciti) oppure tassati (8) al netto dei costi. Viceversa, per quel che concerne i ricavi leciti, l'indeducibilità dei costi da reato è stata espressamente prevista (9) per fini para-sanzionatori, altrimenti si sarebbe dovuto applicare il principio naturale di tassazione della capacità contributiva «al netto» di tutti i costi (leciti o illeciti) ad essa inerenti. In conclusione, l'asimmetria nel calcolo dei redditi (al lordo dei «costi da reato») può svolgere la sua natura para-sanzionatoria solo nei confronti di redditi leciti. È indubbio che la finalità della disposizione in oggetto è quella di rendere ineducibili costi illeciti provenienti - per esempio - da corruzione (tramite fondi neri teoricamente dedotti) o da concorrenza sleale (magari pagando una società di vigilanza che, dietro regolare fattura, minaccia i clienti della ditta concorrente). È chiaro che, in casi come quelli in esame, a tali costi da attività illecita in sé corrispondono redditi leciti da sottoporre ad imposizione.

Emiliano Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata», Avvocato in Roma. Fondazione Studi Tributarî

Note:

(6) Con il comma 4 dell'art. 14 della legge n. 537/1993.

(7) Attraverso il comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537/1993.

(8) Ex art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993.

(9) Appunto con il comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537/1993.

■ Una soluzione a portata di mano: confisca, sanzione, deduzione

RL

Nella cornice del diritto amministrativo finalizzato alla determinazione tributaristica della ricchezza, la soluzione del caso di specie è a portata di mano, sostanzialmente nel senso indicato dagli Autori che precedono. La disposizione sui costi illeciti può avere una interpretazione ragionevole, neppure troppo circoscritta, in linea con le convenzioni internazionali citate da Vignoli. Sono infatti abbastanza numerose le modalità anomale di esercizio dell'impresa, penalmente rilevanti. Dalla corruzione al sabotaggio, all'intimidazione. Deve però trattarsi di atti anomali rispetto alla logica di un corretto esercizio di impresa, non di modalità anti-giuridiche di esercitare attività di impresa. Ad esempio, chi commercia droga sarà esposto alla confisca, eventualmente per equivalente, ma non sarà certo tassato sui ricavi da vendita della droga senza averne dedotto i costi di acquisto. Lo stesso, meno fantasticamente, per chi commercia capi di abbigliamento contraffatti, dove l'alternativa è sempre tra confisca e deduzione. Anche far lavorare in nero, o con intermediazione di manodopera, i propri collaboratori non è un comportamento anomalo di esercizio di impresa, ma una modalità, penalmente illecita, di ottenere un normale fattore produttivo. Un caso più difficile è quello di chi fa smaltire i rifiuti industriali in modo illegale, penalmente rilevante; anche qui ci troviamo però davanti a un atto fisiologico dell'impresa, come lo smaltimento dei rifiuti, effettuato in modo penalmente censurabile. Quello che è anomalo è la modalità, non la tipologia di comportamento. Che invece è anomala nei casi di intimidazione, corruzione, sabotaggio, anche se posti in essere in modo formalmente ineccepibile, con regolare fattura del sabotatore. Per quanto riguarda i reati tributari, come diceva Covino, comprare e vendere telefonini non è atto anomalo, anche se accompagnato da un reato, come il mancato versamento dell'IVA. Nell'IVA si può sostenere che il versamento dell'imposta da parte del fornitore legittima la detrazione da parte del cliente. Nelle imposte sui redditi, al contrario, i costi sono deducibili per ragioni economiche, indipendentemente dall'imponibilità dei proventi in capo al relativo fornitore. Al limite

si potrebbe, in alcuni casi, ritenere che il fornitore della frode carosello fosse «manovrato dal cliente». In questi casi si tratterebbe, non più di una evasione da riscossione, ma di una vera e propria fattura fittizia. In questi casi potrebbe essere ripreso a tassazione il costo, ma non perché illecito, quanto perché fittizio; i costi vivi, ad esempio delle merci oggetto della frode carosello, dovrebbero però comunque essere riconosciuti.

Riferire la norma alle modalità anomale di esercizio di impresa è un modo per darne una lettura, sia pure punitiva, conforme alla determinazione amministrativistica della ricchezza. Senza bisogno di scomodare la Corte costituzionale.