

Indeducibili i costi nella frode carosello per violazione del principio d'inerenza

L'ineducibilità dei costi deriva anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose a cui l'impresa non sia estranea

/ Stefano COMELLINI

L'**ineducibilità** dei costi comunque riconducibili a condotte criminose è un punto fermo della giurisprudenza di legittimità, ancora ribadito con la sentenza n. [53637](#) della Cassazione depositata ieri.

Nel caso di specie, il profilo dedotto dai ricorrenti ateneva alla richiesta deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti, con favorevole incidenza sull'ammontare complessivo dell'imposta evasa e sul conseguente sul provvedimento cautelare di vincolo patrimoniale.

Nell'ambito dei reati tributari, la regola dell'ineducibilità dei componenti negativi del reddito, relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi – prevista dall'[art. 14](#) comma 4-*bis* della L. 537/1993, come poi modificato dall'[art. 8](#) del DL 16/2012 – era già stata ritenuta applicabile (Cass. n. [42994/2015](#)) anche ai costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, nell'ambito della c.d. **frode carosello**, trattandosi di costi "comunque" riconducibili a una condotta criminosa. Tuttavia, il testo della disposizione antecedente alla modifica del 2012, stabiliva, in linea generale, per la determinazione del reddito, l'ineducibilità di **qualsiasi** componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti.

Di qui, l'argomentazione, non inedita in sede di legittimità e nel caso di specie riproposta dai ricorrenti, per cui la novità normativa, modificando la citata disposizione, abbia inteso circoscrivere l'ambito dell'ineducibilità ai soli casi in cui i componenti negativi del reddito siano relativi a beni e servizi **direttamente** utilizzati per compiere atti o attività che configurino condotte delittuose non colpose. A sostegno di ciò si è affermato che la stessa relazione illustrativa alla norma avrebbe chiarito che l'ineducibilità, in base al nuovo testo, non troverebbe più applicazione per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Tuttavia, per la Corte, una corretta lettura della norma – nonché della relazione al Ddl. di conversione del decreto di modifica – induce effettivamente, da un lato, che l'ineducibilità non trovi applicazione per costi e spese esposti in fatture o altri documenti aventi **analogo** rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; dall'altro, che resta, comunque, ferma la considerazione che l'ineducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che, in tutto o in parte, non hanno effettivamente po-

sto in essere l'operazione, sarà, comunque, rilevabile per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili, connesse ai requisiti generali di effettività, **inerenza**, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi.

Non entra, quindi, in gioco la natura, soggettiva o meno, dell'operazione di emissione di fatture per operazioni inesistenti, quanto gli anzidetti requisiti generali che, se superati, inibiscono l'operazione deduttiva (Cass. n. [31628/2015](#)).

L'ineducibilità dei costi deriverà, allora, oltre che dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose a cui l'impresa non sia estranea, dovendosi considerare sul punto che, quando i costi sono direttamente riconducibili a un **contesto illecito** al quale il contribuente stesso abbia partecipato, la possibilità di dedurre i costi si tradurrebbe, per assurdo, nel consolidamento del vantaggio (illecito) ottenuto e, comunque, nella minimizzazione del rischio che la possibilità di recuperare le somme investite per la consumazione del reato consentirebbe (Cass. n. [42994/2015](#)).

La ragione principale dell'ineducibilità dei costi nella frode carosello sta, quindi, nella violazione del "principio dell'inerenza" dei costi, posto che la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo, in un contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose, comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa *strictu sensu* a causa della **discrasia** esistente, in tali casi, tra attività imprenditoriale, cui vanno imputati tutti i costi a essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per compiere l'operazione delittuosa e che non sono, pertanto, deducibili in quanto non inerenti.

Viene così ad evidenza – ed è qui richiamata dalla Corte proprio con riferimento agli oneri economici sostenuti, come nel caso in esame, per realizzare una frode carosello – la costante giurisprudenza di legittimità per cui, in tema di reati tributari, il citato art. 14, comma 4-*bis* indica una regola valida per le sole procedure di **accertamento tributario** ai fini delle imposte sui redditi e non ha, invece, alcuna incidenza sulle condotte di dichiarazione fraudolenta di cui all'[art. 2](#) del DLgs. n. 74/2000, così che non consente di dedurre i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio utilizzate per compiere il reato anche in funzione di ridurre l'importo del sequestro preventivo per equivalente.