

Costi da reato senza nesso causale con l'esercizio dell'attività di impresa

Indeducibili i costi portati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti perché in contrasto con il necessario requisito dell'inerenza

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 42994 depositata ieri, la Cassazione ha ribadito l'**indeducibilità dei costi** portati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti perché in contrasto con il necessario requisito dell'**inerenza** tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale.

Nel caso di specie, l'ipotesi di accusa riguardava un meccanismo di frode che prevedeva, secondo il classico schema delle "**frodi carosello**", dapprima, l'acquisto fittizio di merce senza imponibile IVA da parte di alcune società "cartiere" e la conseguente cessione della stessa, sempre senza imponibile, a società c.d. "di primo filtro" che la introducevano nei depositi IVA in Italia; la merce poi ne fuoriusciva per vendita con imponibile IVA a società c.d. "di secondo filtro" non versando, peraltro, quelle ("di primo filtro") all'erario l'IVA riscossa dalle seconde ("di secondo filtro"); le quali ultime, infine, cedevano i beni, con imponibile IVA, alle società destinatarie finali italiane – tra le quali quella riferibile al ricorrente – che immettevano gli stessi sul mercato. Pure le società "di secondo filtro" omettevano il versamento dell'IVA, riscossa in rivalsa dalle destinatarie finali che, portando in compensazione o detrazione l'imposta versata alle società "di secondo filtro", conseguivano l'evasione.

Nel suo argomentare, la Corte ha riaffermato che l'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti **integra pienamente** la fattispecie di cui all'art. 2 DLgs. 74/2000 e legittima il sequestro, anche per equivalente, finalizzato alla confisca del prezzo, del prodotto o del profitto del reato.

Ne consegue che l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello autore della cessione o prestazione non è collegabile alla nozione di "**operazione effettuata**" (art. 19 comma 1, DPR 633/1972) e quindi non consente la detraibilità dell'IVA difettandone il presupposto.

L'imposta sarà, pertanto, *ex art. 21 comma 7 del DPR 633/1972* da considerarsi "fuori conto", "estraniata" dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte" su cui si fonda la detrazione di imposta (*cf. Cass. n. 23626/2011*). Tuttavia, la **detraibilità del tributo** rimane consentita qualora il committente/cessionario ignori in buona fede di aver partecipato con il proprio acquisto all'illecito fiscale (Corte di Giustizia, sentenza del 21 giugno 2012 relativa alle cause riunite C-80/11 e C-142/11).

Tanto premesso in tema di IVA, la Corte è poi passata

all'ambito delle **imposte dirette**, affermando che, in tema di reati tributari, ai fini della determinazione del reddito tassabile *ex art. 14 comma 4-bis della L. 537/1993*, come novellato dall'art. 8 del DL n. 16/2012, non è consentita la deducibilità di costi e spese per beni o prestazioni direttamente utilizzati per la commissione di **delitti non colposi** (*cf. Cass. n. 40559/2012*), estendendosi tale nozione anche a ricomprendere più generali attività criminose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia fittiziamente contabilizzato costi pur realmente sostenuti (*Cass. n. 22108/2014*).

Si tratta, quindi, di una disposizione che, per le **imposte sui redditi** così come per l'**IVA**, trova la sua ragione nell'esigenza di impedire al contribuente – anche qui, sempre che sia consapevole della frode – il consolidamento del vantaggio illecito ottenuto, ovvero la possibilità di recuperare le somme investite per la consumazione del reato. Ne consegue che, in ipotesi di **operazioni soggettivamente inesistenti** nell'ambito delle c.d. "frodi carosello", devono ritenersi indeducibili – ai fini delle imposte sui redditi – i costi che il contribuente abbia consapevolmente assunto in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza, determinabilità.

Il nesso non sussiste a causa dell'antigiuridicità penale

In altre parole, il fondamentale principio di inerenza richiede che, tra il costo in deduzione e l'esercizio dell'attività di impresa, ricorra un nesso di **causa ed effetto** che, nel caso di costi da reato, non sussiste a causa dell'antigiuridicità penale (*cf. Cass. n. 23626/2011*).

Ad avviso della Corte – in esplicito dissenso con la Relazione alla novella dell'art. 14 comma 4-bis del L. 537/1993 – l'indeducibilità costituisce, in sostanza, una vera e propria **sanzione**, una misura afflittiva che consegue a comportamenti consapevolmente e intenzionalmente delittuosi e che si cumula con quella prevista per il reato dal DLgs. n. 74/2000.

Di qui la confermata legittimità del sequestro preventivo oggetto del ricorso, disposto con riferimento alla contestata evasione dell'imposta sul reddito, senza possibilità di riconoscimento, ai fini della determinazione del "quantum" vincolabile, dell'**ammontare dei costi** e delle spese riferibili alla commissione del reato.