



Indeducibilità di costi connessi a reato e principio di proporzionalità.

In attesa di una sentenza della Corte costituzionale che si pronunci sulla deducibilità dei costi riconducibili a fatti o attività qualificabili come reato, le Commissioni tributarie continuano a formare giurisprudenza nelle diverse ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate applica il comma 4-bis (introdotto con la Finanziaria 2003), dell'art. 14, l. 537/1993 (c.d. legge Gallo).

Problema fondamentale di tale comma è il conflitto con l'art. 53 Cost. "*Salvo i diritti costituzionalmente garantiti*", recita l'ultima parte della citata norma.

Il mancato riconoscimento di costi inerenti l'attività d'impresa, e che hanno dato origine a ricavi tassati, confligge infatti con l'art. 109 Tuir e l'art. 53 Cost.

Tra le pronunce già note su tale norma, la Commissione tributaria provinciale di Ravenna, con sentenza n. 113 del 2008 negò la deducibilità dei costi in ipotesi di "*acquisto di fitofarmaci di provenienza illecita*".

In data 7 luglio 2011 la tredicesima sezione della Commissione tributaria provinciale di Padova, con sentenza n. 39, ha accolto il ricorso di una società dedita accanto alla produzione lecita, di una minoritaria percentuale di produzione di gioielli contraffatti, e che portava in deduzione i costi inerenti.

Il giudice padovano – leggendo la norma con *la ratio* del legislatore che la ha adottata – chiarisce che "*l'indeducibilità dei costi si basa sulla diretta riconducibilità di detti costi o spese a fatti o atti qualificabili come reato (esemplificativamente non è deducibile il costo della c.d. tangente)*".

"L'attività imprenditoriale della ricorrente non può certamente essere qualificata come illecita e conseguentemente ogni costo e spesa relativa a tale attività imprenditoriale deve essere considerata, in via di principio, deducibile..."

"Esclusivamente l'individuazione precisa di un costo riconducibile ad un atto di rilevanza penale – prosegue il giudice padovano – può far esplicitare valenza al principio eccezionale delle indeducibilità del costo".

Il giudice esemplifica i costi indeducibili anche in relazione all'attività oggetto del giudizio: "*i costi per la predisposizione di un marchio contraffatto, le spese per l'introduzione nel territorio nazionale di oggetti contraffatti*".

ARGENTINA
Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta

ARMENIA

AUSTRIA
Wien

ARZEBAIJAN

BRAZIL
São Paulo
Rio de Janeiro

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
Beijing
Shanghai

COLOMBIA
Bogotá

CZECH REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GEORGIA

GREECE
Athens

INDIA
Mumbai
New Delhi

IRELAND

KAZAKHSTAN

KYRGYZSTAN

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED KINGDOM
London

SWITZERLAND
Bern
Zurich

TAJKISTAN

TURKMENISTAN

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



“Le normali e generali spese e costi relative ad una attività imprenditoriale potranno assumere rilevanza di illiceità amministrativa o civile, ma non potranno, per la citata genericità individuata nell’accertamento, essere direttamente ricondotti al fatto-reato”.

La Cassazione, già prima della integrazione normativa del 2003, con sentenza 5796/2001 – in ipotesi di deduzione di costi *“per evitare indagini fiscali”* (pagamento di una “tangente”), aveva già indicato la strada: in quella occasione la Suprema Corte negò la deducibilità dei costi sostenendo che *“l’esborso...non concorre, direttamente od indirettamente, alla formazione del reddito, perchè non è fattore produttivo, ma tende solamente a preservare il risultato dei fattori produttivi, e comunque non è atto della gestione d’impresa, ponendosi su un piano autonomo ed esterno”.*

Altre ipotesi, soprattutto per asserite operazioni soggettivamente inesistenti, sono al vaglio delle Commissioni tributarie.

In tali casi non v’è dubbio che i costi sono realmente esistenti ed hanno dato origine a ricavi tassati.

La ripresa a tassazione di ingenti somme impedisce qualsiasi accordo con le Agenzie delle Entrate in procedimenti deflattivi.

Una prima interpretazione ufficiale della norma è già stata fornita dalla Circolare n. 42 del 26.9.2005. Le ipotesi considerate da tale Circolare sono tutte riconducibili a comportamenti in sé illeciti: si legge nella Circolare che *“il comma 4-bis ... esclude la deducibilità dei costi e delle spese riconducibili ai comportamenti illeciti, ma solo nel caso in cui gli stessi integrino gli estremi di un reato”.* A titolo esemplificativo sono indicate le seguenti ipotesi:

“un’attività manifatturiera che utilizza lavoratori non regolari; il costo delle retribuzioni di tali lavoratori non può essere dedotto in quanto riconducibile ad un’attività qualificabile come reato, anche se l’impresa in sé non è illecita”.

Tuttavia, in contrasto con la Circolare, la sez. 33 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, con due pronunce identiche, la n. 102 e n. 103 del 15.11.2010, ha accolto l’appello della contribuente riconoscendo la deducibilità di costi certi ed inerenti per la *“fornitura illecita di manodopera”*, e ciò in relazione all’esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti rappresentato dallo svolgimento delle prestazioni di lavoro.

Ancora, la Circolare ipotizza la *vendita di beni commerciabili ma acquistati in violazione delle norme doganali sull’importazione o di provenienza furtiva. La commercializzazione di questi beni è in sé attività lecita ma i costi sono indeducibili in quanto riconducibili ad attività qualificabili come reato, quali il contrabbando o la ricettazione”.*



È da auspicare che la Consulta riconosca il conflitto dell'art. 14, comma 4-*bis*, con i principi generali del nostro ordinamento. Primo fra tutti il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. Ma anche il principio di coerenza tra tassazione delle attività illecite, inquadrabili in categorie di reddito tassabile, e deduzione di costi inerenti a tali attività. Entra qui in gioco anche il principio di proporzionalità, riconosciuto come principio cardine dell'ordinamento comunitario.

Una norma che mira a combattere comportamenti illeciti dei contribuenti, tramite la misura del diniego della deducibilità di costi che hanno dato origine a ricavi, non rappresenta la misura meno lesiva dei diritti e libertà del contribuente costituzionalmente previsti (artt. 42 e 53 Cost.).

Il principio di proporzionalità è violato quando altre misure, meno lesive dei diritti del contribuente, sarebbero parimenti adottabili al fine di perseguire l'obiettivo posto dalla norma.

C'è da auspicare che il giudice delle leggi, tutelando la coerenza con l'originario impianto dell'art. 14, che al comma 4 statuisce l'imponibilità, ai fini delle imposte dirette, dei redditi derivanti da fatti, atti o attività che costituiscono illeciti civili, penali o amministrativi, affermi l'illegittimità costituzionale - per sproporzione ed irragionevolezza (oltre che per violazione del principio di capacità contributiva) - del comma 4-*bis*.

Giovanni Moschetti