

REDDITO IMPRESA E IRAP

I costi di natura contravvenzionale sono deducibili dal reddito

di Marco Bargagli

Con il **D.L. 16/2012**, nell'ambito della **riforma dei costi da reato**, il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico **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 delle sanzioni applicabili in ordine all'utilizzo di **componenti reddituali negativi** relativi a **beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati**, modificando il precedente contesto giuridico di riferimento previsto dalla **L. 537/1993**.

Sullo specifico tema, sono stati diramati importanti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, con la [circolare 32/E/2012](#) che si è espressa sulle tematiche di seguito evidenziate:

- presupposti per la **contestazione dell'indeducibilità dei costi**;
- riflessi della norma in tema di **fatture soggettivamente inesistenti**;
- **trattamento sanzionatorio** connesso **all'indeducibilità dei costi e delle spese per beni e servizi** direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi;
- nuova disciplina in materia di spese o altri componenti negativi relativi a fatture **oggettivamente inesistenti**;
- **trattamento sanzionatorio** in caso di spese o altri componenti negativi **esposti in fatture oggettivamente inesistenti**.

Come **espressamente chiarito dalla circolare in rassegna**, 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 delitti**, con la conseguenza di **escludere che l'indeducibilità colpisca**, come previsto dalla **previgente disciplina**, anche i **costi direttamente utilizzati per la commissione di reati contravvenzionali**.

Per tale motivo, sotto il profilo **dell'elemento soggettivo del reato**, la novella normativa prevede che, ai fini dell'**indeducibilità dei costi, rilevino i soli delitti non colposi**, mentre **rimane salva la deducibilità degli oneri correlati al compimento dei delitti colposi**, tenuto conto della **non intenzionalità**, in tali ipotesi, della condotta e quindi del **difetto di finalizzazione dei costi sostenuti al compimento dei delitti**.

A tale fine, il citato documento di prassi, **pone alcuni esempi**.

Nello specifico, potrà essere contestata **l'indeducibilità 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 c.p.](#):

Di contro, **nessuna contestazione**, sotto il profilo della **indeducibilità del relativo costo**, potrà essere mossa al contribuente nei confronti del quale il pubblico ministero abbia ritenuto di procedere ai sensi dell'[articolo 712 c.p.](#) per il **reato contravvenzionale di acquisto di cose di sospetta provenienza** che, come noto, viene punito **soltanto a titolo di colpa**.

Coerentemente, proprio in tema della **deducibilità dei costi e delle spese sostenuti nell'ipotesi di reati contravvenzionali**, si è espressa la **suprema Corte di Cassazione**, sezione quinta civile, con la [sentenza 4578/19 del 15.02.2019](#).

La **controversia risolta in apicibus** riguardava il recupero a tassazione operato da parte dell'Agenzia delle entrate la quale, ai sensi dell'[articolo 14, comma 4-bis, L. 537/1993](#), aveva **recuperato a tassazione i costi sostenuti dalla società nella realizzazione di un complesso alberghiero**, a fronte delle indagini svolte dalla Guardia di Finanza, in base alle quali erano stati ipotizzati reati di **lottizzazione abusiva**.

I giudici di piazza Cavour hanno confermato un importante principio: qualora vengano **contestati solo reati di natura contravvenzionale**, non potranno essere ripresi a tassazione i correlati costi.

Tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato come le **inchieste seguite agli accertamenti sul complesso delle autorizzazioni conseguite dagli enti territoriali, regionale e comunale**, ed all'attività imprenditoriale conseguente, relativa alla **realizzazione dell'insediamento turistico-alberghiero ad opera di una società**, sono **confluite non solo nella contestazione di reati contravvenzionali**, ma anche in **processi per delitti non colposi quali la corruzione e la truffa aggravata**.

Ciò premesso, gli ermellini hanno chiarito che è necessario esperire un **accertamento di fatto**, all'esito del quale **sarà possibile formulare un giudizio** che faccia ritenere **definitivamente** la fattispecie in rassegna soggetta alle disposizioni previste dall'[articolo 14, comma 4-bis, L. 537/1993](#), con **conseguente deducibilità dei costi derivanti dal reato di natura contravvenzionale (es. lottizzazione abusiva)**.

In subordine, qualora dalle condotte venga verificata **l'emersione di delitti non colposi (es. corruzione e truffa aggravata)** e sia **riscontrata la diretta utilizzazione dei costi per il compimento di delitti non colposi**, sarà ancora **giustificabile l'indeducibilità dei costi e delle spese sostenute**.

Quindi, per effetto delle **attuali disposizioni**:

- risultano **indeducibili**, dal reddito d'impresa, i costi e le spese utilizzati per il compimento di atti o attività **qualificabili come delitto non colposo**, per il quale il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale;

- in caso di **reati contravvenzionali**, gli **elementi negativi di reddito** sono soggetti alle **ordinarie disposizioni previste per la deducibilità dei costi**.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)