CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **190/2012** (ECLI:IT:COST:2012:190)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **QUARANTA** - Redattore: **GALLO F.**
Udienza Pubblica del ; Decisione del **04/07/2012**
Deposito del **16/07/2012**; Pubblicazione in G. U. **18/07/2012**
Norme impugnate: Art. 14, c. 4° bis, della legge 24/12/1993, n. 537, aggiunto dal c. 8°dell'art. 2 della legge 27/12/2002, n. 289.
Massime: **36512**
Atti decisi: **ord. 179/2011**

ORDINANZA N. 190

ANNO 2012

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alfonso QUARANTA; Giudici : Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Sergio MATTARELLA, Mario Rosario MORELLI,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), promosso dalla Commissione tributaria

regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, nel procedimento vertente tra l'ufficio controlli della Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate di Verona e Claudia Meneghello, con ordinanza dell'11 aprile 2011, iscritta al n. 179 del registro ordinanze 2011 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 37, prima serie speciale, dell'anno 2011.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 7 marzo 2012 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che, nel corso di un giudizio di appello proposto in via principale dall'amministrazione finanziaria ed in via incidentale dalla contribuente avverso una sentenza in cui era stato ritenuto illegittimo il recupero a tassazione, per l'anno 2004, di costi sostenuti in relazione a fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, la Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, con ordinanza dell'11 aprile 2011, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 25, 27, primo comma, 53 e 97 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale del comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), secondo il quale: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti»;

che, secondo quanto premesso in punto di fatto dalla Commissione tributaria rimettente: a) la ditta individuale Mac Motors di Meneghello Claudia aveva consapevolmente partecipato – attraverso la propria titolare, nei confronti della quale era stato instaurato un procedimento penale – ad un complesso e fraudolento meccanismo di transazioni commerciali intracomunitarie per le quali erano state emesse fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, con l'effetto di realizzare, sotto l'aspetto materiale e psicologico, una fattispecie di evasione dell'IVA avente rilevanza penale, per l'utilizzo, mediante indicazione nelle dichiarazioni annuali e con il fine di evasione dell'imposta sul valore aggiunto, di fatture emesse per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205»); b) tale ditta, in relazione all'acquisto delle autovetture oggetto di dette operazioni, aveva sostenuto costi effettivi, direttamente funzionali alla produzione di ricavi; c) l'amministrazione finanziaria, oltre a disconoscere la detrazione dell'IVA indicata nelle fatture ed a richiedere il versamento dell'imposta, aveva recuperato a tassazione sia i costi suddetti sia il compenso verosimilmente incassato per la partecipazione al meccanismo fraudolento;

che, con riguardo alla censura relativa agli artt. 3, 25, 27, primo comma, e 97 Cost., il giudice a quo deduce che la disposizione impugnata: a) nel prevedere l'indeducibilità di costi effettivamente sostenuti, attribuisce irragionevolmente una connotazione sanzionatoria al prelievo tributario, il quale deve invece fondarsi – come tutti i tributi – sul principio di solidarietà; b) anche a postularne una funzione genericamente "sanzionatoria", prevedrebbe comunque una sanzione di ammontare indeterminato sia nel minimo che nel massimo, non proporzionato alla gravità dell'illecito, perché indipendente dall'ammontare dell'imposta evasa, e influenzato da fattori del tutto casuali (data anche la variabilità del rapporto tra costi e ricavi nei diversi settori);

che da ciò deriverebbe ? prosegue il giudice rimettente ? una lesione dei princípi costituzionali di ragionevolezza (è citata la sentenza della Corte costituzionale n. 49 del 1989),

di necessaria offensività del reato (è citata la sentenza della stessa Corte costituzionale n. 360 del 1995), nonché di personalità della responsabilità penale (in relazione all'indetraibilità dei costi, quale automatica ed oggettiva conseguenza sanzionatoria, a carico delle persone giuridiche, di condotte penali realizzate dai loro amministratori o legali rappresentanti);

che, con riguardo alla censura relativa all'art. 53 Cost., il rimettente osserva che la tassazione al lordo di alcune categorie di costi confligge con i princípi generali che regolano le imposte sui redditi e con il principio di neutralità fiscale il quale imporrebbe, invece, la deduzione di ogni costo correlato alla produzione di proventi, siano essi leciti od illeciti;

che, in particolare, la norma denunciata, prevedendo l'indeducibilità dei costi derivanti da reato nonostante che i proventi ricavati da attività penalmente illecite siano sottoposti a tassazione, comporterebbe l'assoggettamento ad imposta di componenti negativi del reddito non espressivi della capacità contributiva dell'impresa, con l'effetto di ampliare irragionevolmente la base imponibile e di ridefinire arbitrariamente, in termini "eticamente orientati", il concetto di «inerenza» dei costi all'impresa, concetto che, invece, deve rimanere estraneo all'"etica" e restare ancorato alla rilevanza tributaria, quale capacità di determinare il complessivo risultato d'esercizio;

che, in punto di rilevanza delle questioni, la medesima Commissione tributaria regionale afferma che: a) non erano fondate le argomentazioni svolte dalla contribuente a sostegno dell'appello incidentale, diretto ad escludere l'esaminabilità dell'appello principale dell'ufficio finanziario; b) in particolare, contrariamente a quanto dedotto dall'appellante incidentale, da un lato, v'era la prova della consapevole partecipazione della ditta Mac Motors alla cosiddetta "frode carosello" e, dall'altro, l'avviso di accertamento impugnato non presentava i vizi denunciati dalla parte; c) la disposizione oggetto delle questioni sollevate non è interpretabile nel senso indicato nella sentenza di primo grado, secondo la quale sarebbero indeducibili solo i costi relativi ad attività di per sé illecite e non anche quelli relativi alla normale attività commerciale, che rimane lecita (come quella posta in essere dalla ditta Mac Motors); d) la suddetta disposizione va interpretata, invece, nel senso che sono indeducibili i costi comunque «riconducibili» alla condotta criminosa; e) compete al giudice tributario l'accertamento, incidenter tantum, della penale rilevanza del fatto (posto che l'accertamento del giudice penale non fa stato nel giudizio tributario e che pertanto, per l'indeducibilità dei costi, non è richiesto dalla legge un giudicato penale di condanna); f) nella specie, risulta realizzato sotto il profilo materiale e psicologico il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, oltre che il reato previsto dallo stesso decreto legislativo all'art. 8 (emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni – soggettivamente – inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto); g) la necessaria applicazione, nel giudizio principale, della disposizione censurata comporta la rilevanza delle sollevate questioni;

che è intervenuto nel giudizio di legittimità costituzionale il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o infondate;

che l'inammissibilità delle questioni viene eccepita sotto il profilo che l'indeducibilità dei costi da reato deriva, prima ancora che dalla disposizione denunciata, dai princípi giuridici applicabili all'ipotesi – oggetto del giudizio principale − della cosiddetta "frode carosello", cioè all'ipotesi di una serie di cessioni preordinata a consentire che uno degli operatori debitori dell'IVA ometta di versarla alle autorità fiscali per poi scomparire;

che secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, infatti, dalle sentenze della Corte di cassazione n. 9138 del 2010 (relativa all'anno d'imposta 1996) e n. 1737 del 2009 (relativa all'anno d'imposta 1991) si evince che anche prima dell'entrata in vigore della disposizione denunciata (1° gennaio 2003) vigeva il principio dell'illegittimità della deduzione di un costo derivante da un'operazione posta in essere mediante un comportamento penalmente illecito;

che, sull'assunto che i costi sostenuti in una fattispecie di "frode carosello" sarebbero indeducibili anche in assenza della disposizione impugnata – meramente ricognitiva di un principio giuridico preesistente −, la difesa dello Stato conclude per l'irrilevanza delle questioni;

che l'infondatezza delle medesime questioni viene sostenuta sotto il profilo che la norma denunciata, contrariamente a quanto affermato dal rimettente, non ha natura sanzionatoria, ma costituisce espressione della discrezionalità del legislatore nel disciplinare la deducibilità dei costi;

che il Presidente del Consiglio dei ministri afferma al riguardo, in particolare, che: a) l'indeducibilità dei costi da reato è disposta al fine di impedire possibili evasioni fiscali e di tutelare l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e, perciò, non contrasta con l'art. 53 Cost. (viene citata la sentenza della Corte costituzionale n. 201 del 1970, riguardante una norma relativa all'indeducibilità di costi non fatti oggetto di apposite registrazioni); b) la norma censurata costituisce applicazione del principio generale dell'ordinamento secondo cui dall'esercizio di un'attività illecita non possono conseguirsi vantaggi; c) in base a tale principio generale, la Corte di cassazione ha ritenuto che gli immobili costruiti abusivamente non sono suscettibili di indennizzo (sentenza delle sezioni unite n. 11730 del 2010; sentenze n. 26260 del 2007, n. 25523 del 2006, n. 5046 del 2002) e la Commissione europea ha affermato che (come raccomandato dall'OCSE nell'aprile 1996 e come sottolineato nella comunicazione della stessa Commissione del 21 maggio 1997 sulla politica dell'Unione contro la corruzione) il costo rappresentato dalle tangenti è indeducibile (risposta della Commissione all'interrogazione scritta E-1716/00, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee 20 marzo 2001 n. 089 E); d) la medesima norma impugnata è ragionevole, perché, ove fosse consentita la deducibilità del costo da reato da parte dell'acquirente a fronte della tassabilità del ricavo per il venditore, tale «simmetria» si verrebbe «a spezzare […] in tutti i casi in cui quest'ultimo non viene assoggettato ad imposta», come quando, nelle "frodi carosello", la cosiddetta "cartiera" interposta scompare dopo poco tempo, senza aver versato il tributo.

Considerato che, con ordinanza dell'11 aprile 2011, la Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, dubita della legittimità del comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), in forza del quale: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti»;

che, ad avviso del giudice rimettente, il comma censurato víola: a) gli artt. 3, 25, 27 e 97 della Costituzione, perché: a.1) non è ragionevole che un prelievo tributario, per sua natura fondato sul principio di solidarietà, abbia una connotazione sanzionatoria derivante dall'indeducibilità di costi effettivamente sostenuti; a.2) la sanzione è irrazionale ed arbitraria; a.3) una sanzione pecuniaria con un ammontare indeterminato nel minimo e nel massimo, non proporzionato alla gravità dell'illecito, in quanto influenzato da fattori casuali (come il diverso rapporto tra costi e ricavi nei vari settori commerciali) e, quindi, indipendente dall'entità dell'imposta evasa, si pone in contrasto con i princípi costituzionali di legalità e di offensività; b) l'art. 27, primo comma, Cost., perché, in contrasto con il principio di personalità della responsabilità penale, determina una conseguenza sanzionatoria automatica ed oggettiva a carico degli enti persone giuridiche per le condotte penalmente rilevanti dei propri amministratori o legali rappresentanti alle quali siano riconducibili costi o spese di esercizio rivolti ad obiettivo vantaggio della persona giuridica; c) l'art. 53 Cost., perché, in contrasto con il principio della neutralità fiscale (il quale imporrebbe la deduzione di ogni costo correlato alla produzione di proventi, siano essi leciti od illeciti) e nonostante siano assoggettati a tassazione

i proventi derivanti dalle attività penalmente illecite, comporta l'assoggettamento ad imposta di componenti negative del reddito non espressive della capacità contributiva dell'impresa, cosí ampliando irragionevolmente la base imponibile e ridefinendo in termini "eticamente orientati" il concetto di «inerenza» dei costi all'impresa; concetto che, invece, deve essere ancorato esclusivamente alla rilevanza tributaria e, quindi, soltanto alla capacità di determinare il complessivo risultato d'esercizio;

che, successivamente all'ordinanza di rimessione, è intervenuto il decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, il quale, all'art. 8, comma 1, ha disposto la sostituzione del comma censurato;

che, con la nuova formulazione del censurato comma 4-bis, il legislatore, da un lato, ha ridotto l'àmbito dei componenti negativi connessi ad illeciti penali e non ammessi in deduzione nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), limitandolo ai «costi e […] spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo» e, dall'altro, ha richiesto che, in relazione a tale delitto, «il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, […] il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale […]»;

che il comma 3 dell'art. 8 del decreto-legge n. 16 del 2012, disciplinando l'applicazione nel tempo dei commi 1 e 2 dello stesso art. 8, ha previsto che essi «si applicano in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove piú favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi»;

che, a fronte di tale ius superveniens – il quale incide direttamente sulla norma censurata ed è applicabile retroattivamente, ove piú favorevole –, spetta al giudice rimettente procedere ad una nuova valutazione della rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni sollevate;

che, di conseguenza, deve essere disposta la restituzione degli atti al giudice a quo affinché proceda alla suddetta valutazione alla luce del nuovo quadro normativo (ex plurimis, ordinanze n. 24 del 2012, n. 326 e n. 311 del 2011).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

ordina la restituzione degli atti alla Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona.

Cosí deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 luglio 2012.

F.to:

Alfonso QUARANTA, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Gabriella MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 16 luglio 2012.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Gabriella MELATTI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.