

Analisi e commenti

Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'indeducibilità (1)

3 Settembre 2010

Giurisprudenza di merito, pronunce di legittimità e prassi amministrativa. Le diverse posizioni a confronto

Thumbnail
Image not found or type unknown

Anche le ultimissime pronunce della giurisprudenza della Corte di cassazione (sentenza n. 5050 del 3 marzo 2010, già precedentemente commentata su questa rivista) confermano la tendenziale unità di vedute tra giurisprudenza di legittimità e Amministrazione finanziaria sul tema della deducibilità delle sanzioni (nel caso affrontato dalla citata sentenza, sanzioni antitrust) dal reddito d'impresa.

La posizione dell'Amministrazione, risalente alla prima pronuncia 98/2000, ripresa dalla risoluzione 89/2001, è stata recentemente riconfermata, anche alla luce dell'evoluzione del quadro normativo, dalla più recente circolare 42/2005.

La questione, collegata al più ampio tema della rilevanza dei costi (in senso lato) illeciti ai fini della determinazione del reddito, è stata lungamente affrontata dalla giurisprudenza che, pur pervenendo a conclusioni alle volte omogenee, ha spesso seguito, a tale fine, percorsi argomentativi diversi.

D'altro canto, come sarà più chiaro nella parte conclusiva di queste brevi riflessioni, la recente sentenza 5050/2010 si pone come spunto importante per il coordinamento delle più varie argomentazioni sostenute dai giudici sul tema in esame.

Dall'analisi della giurisprudenza che, nel corso degli anni, si è occupata del tema della deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa, in particolare, emergono due diversi approcci argomentativi, che saranno analizzati nel dettaglio soprattutto di seguito:

- quello, più comune nelle analisi dei giudici di merito, fondato sulla distinzione tra sanzioni risarcitorie (deducibili) e sanzioni afflittive (indeducibili); tale percorso lascia aperta in astratto la possibilità di dedurre il costo corrispondente alla sanzione dal reddito, ma impone una preliminare verifica, caso per caso, in ordine alla natura e alle finalità proprie della singola misura sanzionatoria della cui deducibilità si discute
- quello, proprio più che altro dei giudici di legittimità e condiviso anche dalle pronunce dell'Amministrazione finanziaria sul punto, fondato sulla aprioristica indeducibilità della sanzione, a causa dell'assenza di un nesso di inerenza tra produzione del reddito ed esborso sanzionatorio.

E' evidente che i due approcci, se in linea di massima possono condurre alla stessa conclusione in molte ipotesi (stante la natura "intrinsecamente" afflittiva di tutte le sanzioni), celano in realtà un'interpretazione molto diversa del dato normativo.

Certamente l'ambito nel quale si è mossa l'elaborazione giurisprudenziale, sia di merito che di legittimità, si è arricchito, nel corso del tempo, di elementi valutativi nuovi a seguito dei vari interventi legislativi, spesso di natura interpretativa, che hanno contribuito, man mano, a definire i termini della questione.

Volendo, in particolare, individuare i passaggi normativi che più hanno condizionato l'analisi del tema in esame, hanno assunto nel corso del tempo rilievo determinante:

- in primo luogo, l'articolo 14, comma 4, della legge 537 del 1993, che ha riconosciuto espressamente la tassabilità dei proventi illeciti nel nostro ordinamento, al ricorrere di determinate condizioni¹, introducendo un principio di generale (seppur condizionata) rilevanza dell'illecito sotto il profilo fiscale. Al di là delle problematiche applicative della disposizione, sulla quale esiste una copiosa elaborazione giurisprudenziale, per quel che più interessa ai fini di questa analisi, la norma, in particolare, nell'aver regolamentato espressamente la rilevanza fiscale dei proventi illeciti, ha consentito di superare le pregresse obiezioni, mosse tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza, secondo cui tassare i proventi illeciti significava configurare una sorta di partecipazione dello Stato nella commissione dell'illecito stesso²
- l'articolo 36, comma 34-bis, del decreto legge 223/2006, che è intervenuto, con una norma interpretativa di chiusura del sistema, sulla questione della classificazione reddituale dei

proventi illeciti, sancendo la regola per cui, se non diversamente classificabili nelle altre categorie reddituali, i proventi illeciti devono intendersi compresi nella categoria dei redditi diversi

- da ultimo, il nuovo comma 4-*bis* dell'articolo 14 della legge 537/1993 (che più interessa ai fini di questa indagine e che sarà più volte richiamato di seguito) che, nell'individuare espressamente come indeducibili dal reddito le spese e gli altri componenti negativi di reddito riconducibili ad atti, fatti o attività *qualificabili come reato*, sembra riconoscere, a *contrario*, la deducibilità di tutti i costi illeciti diversi da quelli discendenti da illecito penale.

Rappresentato in maniera estremamente schematica il quadro normativo di riferimento, prima di analizzare l'approccio al tema che ci appare più corretto, alla luce delle recenti posizioni della Corte di cassazione e degli ultimi interventi normativi sul tema, è il caso di analizzare brevemente le diverse tesi sostenute sulla deducibilità dei costi illeciti in generale e delle sanzioni, più in particolare, dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Il tema della deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa tra ricostruzioni di dottrina e giurisprudenza: le tesi etico-morali

Seguendo un percorso argomentativo di tipo temporale, le tesi più risalenti, sia in dottrina che in giurisprudenza, erano tendenzialmente orientate a negare la deducibilità di tutti i costi illeciti (e ovviamente, più in particolare, anche delle sanzioni).

Tali tesi risentivano certamente delle influenze delle teorie cosiddette "etico morali" che già avevano condizionato, in epoca anteriore all'entrata in vigore dell'articolo 14 della legge 537/1993, il dibattito dottrinale sulla tassabilità dei proventi illeciti e che fondamentalmente ritenevano prioritarie, al fine di orientare le scelte del legislatore e dell'interprete, considerazioni di tipo etico/morale.

Queste partivano dall'assunto che il reddito non può essere inteso in senso puramente economico (come invece sostenevano, a favore della tassazione dei proventi illeciti, i fautori delle teorie cosiddette "economiche"), in quanto un arricchimento privo di causa o (per quel che più interessa) con causa illecita non ha "*giuridica esistenza*"; in altre parole, secondo la tesi in esame, nella nozione giuridica di reddito (la sola fiscalmente rilevante) non rientrerebbero gli arricchimenti illeciti, giacché normalmente all'illecito corrisponde una sanzione e non un'attività finanziaria (per una ricostruzione di questa tesi, si rinvia a Cassazione, sentenza 4464/1996).

Non meno rilevante, d'altra parte, era la diffusa preoccupazione che lo Stato, imponendo la regola

del concorso alle spese pubbliche anche all'autore della violazione, legittimasse in qualche modo l'attività, divenendo complice o partecipe della stessa; ancora maggiore era la preoccupazione che lo Stato, ammettendo, sotto altro versante, la deduzione dei costi illeciti, creasse una sorta di legislazione premiale a beneficio degli autori di violazioni.

Sulla scorta di considerazioni di questo tipo, come sul fronte della tassazione dei proventi era stato proposto di distinguere i componenti positivi di reddito sulla base della fonte di produzione della ricchezza tra proventi "buoni" (rispetto ai quali la regola del concorso alle pubbliche spese era applicabile) e proventi "cattivi" (per i quali non era viceversa configurabile alcuna contribuzione, pena la partecipazione dello Stato nella commissione dell'illecito), così anche sul piano della deducibilità dei costi venivano distinti costi buoni (ossia leciti), come tali deducibili, e costi non buoni (illeciti), fiscalmente irrilevanti.

Tale approccio traspare in diverse risalenti pronunce della giurisprudenza, ancorché nella motivazione delle sentenze in questione non v'è sempre esplicita traccia dell'influenza delle teorie etico-morali; è innegabile, tuttavia, che è sotto il condizionamento di tali tesi che la giurisprudenza ha negato:

1. la deducibilità delle somme pagate a titolo di tangente dalla società per la liberazione di un dirigente sequestrato (Commissione tributaria di I grado di Napoli, 5648/1986 e, più di recente, Cassazione, 8818/1995). Ad avviso della Cassazione, in particolare, *"la deducibilità stessa è sempre condizionata ad una stretta inerenza dei costi e degli oneri all'attività svolta, ossia che questi siano stati funzionali alla formazione del reddito o, come anche si può dire, si siano rapportati come abbia causato ad effetto nel circuito della produzione del reddito. E, per quanto si possa estendere la portata di questo concetto, non può accedersi alla tesi che la spesa costituita dal pagamento del riscatto per la liberazione di un dirigente, sia pure della capacità imprenditoriale descritta dalla società, possa annoverarsi tra quelle funzionali alla produzione del reddito"*
2. la deducibilità delle ammende pagate dalla società di costruzione al Comune per la sanatoria di opere abusive (Ctc, 784/1994). In tale sentenza si legge che la deducibilità va esclusa *"per la natura concettuale della sanzione, che, indipendentemente dalle eventuali conseguenze sul piano pratico, costituisce soltanto un'imposizione relativa alla trasgressione di norme penali, civili ed amministrative ed alla loro composizione in via amministrativa; non può quindi paradossalmente ricondursi ad un comportamento incrementativo della situazione patrimoniale, ma soltanto ad un rimedio di una condizione giuridicamente patologica"*

3. la deducibilità degli esborsi effettuati per evitare indagini fiscali (siano essi collegati a fenomeni di corruzione o concussione). In questi casi, la Cassazione ha evidenziato che tali somme non hanno alcuna rilevante interferenza sulla vita dell'impresa, e, per questo, non concorrono, direttamente o indirettamente, alla formazione del reddito. Tali spese non rappresentano, infatti, un fattore produttivo, ma tendono soltanto a preservare il risultato dei fattori produttivi, e comunque non sono "*atti della gestione d'impresa, ponendosi su un piano autonomo ed esterno*" (Cassazione, 5796/2001).

Come dimostra anche la pronuncia della Commissione tributaria centrale appena citata, il tema specifico della deducibilità delle sanzioni, nell'ambito delle trattazioni dedicate ai costi illeciti, è quello che ha risentito in misura ancora più evidente dell'influenza di considerazioni di tipo etico; ciò in quanto si riteneva in linea di principio inaccettabile che la portata punitiva della sanzione potesse essere in qualche modo indebolita attraverso gli effetti positivi derivanti sul reddito dalla deduzione del costo corrispondente.

La deducibilità delle sanzioni, in altri termini, avrebbe comportato, infatti, da un lato, l'affievolimento della pena stessa in capo all'autore della violazione, addossando nello stesso tempo sulla collettività, sotto forma di minor contribuzione, il peso della sanzione, nonché determinato una violazione del noto principio secondo cui dalla commissione di un illecito non dovrebbero mai derivare effetti positivi per il suo autore.

Tali preoccupazioni trapelano in maniera chiara dalla emblematica affermazione contenuta nella storica sentenza della Ctc 1763/1983; in tale pronuncia si legge che, a fondamento della indeducibilità delle sanzioni in generale dal reddito d'impresa, va posta la considerazione secondo cui "*il valore insito*" nell'irrogazione della sanzione "*sovrasta per motivi di sicurezza e di ordine sociale i fini di maggiore redditività che il contribuente*" si pone attraverso la deduzione del costo corrispondente alla misura sanzionatoria.

1 - continua

1) La norma pone quali condizioni essenziali per la tassazione dei proventi illeciti:

- la circostanza che il provento sia inquadrabile in una delle categorie reddituali di cui all'articolo 6 del Tuir, a conferma della natura sistematica e non eccezionale o derogatoria della tassazione dei proventi illeciti
- la circostanza che lo stesso non sia stato già sottoposto a sequestro o confisca penale.

2) Prima dell'intervento normativo rappresentato dal citato articolo 14 della legge 537/1993, aveva trovato seguito in dottrina

(e in qualche misura anche in giurisprudenza) la teoria cosiddetta "etica", la quale escludeva la possibilità di assoggettare a tassazione il provento illecito, in quanto lo Stato, imponendo l'obbligo contributivo all'autore dell'illecito, avrebbe partecipato o comunque tratto vantaggio dalla commissione dell'illecito. Vi è da dire, in ogni caso, che sotto il profilo delle teorie etiche, sono altresì risalenti le posizioni di chi riteneva che non tassare i proventi illeciti equivaleva a introdurre una sorta di legislazione premiale per le attività illecite.

di

Annalisa Cazzato

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sanzioni-nel-reddito-dimpresa-percorsi-dellindeducibilita-1>