

Analisi e commenti

Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'indeducibilità (3)

7 Settembre 2010

La rilevanza fiscale nelle interpretazioni delle Commissioni tributarie e dei giudici di legittimità



Nell'ambito del quadro normativo tracciato occorre collocare il tema più specifico della deducibilità delle sanzioni dal reddito, avendo riguardo, in modo particolare, al reddito d'impresa.

Gli approcci alla questione, sia da parte della dottrina sia da parte della giurisprudenza, sono stati in larga misura condizionati dalla evoluzione del tema assolutamente preliminare della deducibilità dei costi illeciti; ciò in quanto la sanzione costituisce per il contribuente un costo, in talune ipotesi generato nell'esercizio dell'attività d'impresa, con la peculiarità, tuttavia, che tale costo nasce direttamente da un atto fisiologico d'impresa, bensì da un illecito, non rappresentando altro, secondo la teoria generale del diritto, che la conseguenza, la reazione prevista dall'ordinamento alla commissione dell'illecito stesso.

È evidente, pertanto, che finché la giurisprudenza si è mossa nel solco tracciato dal condizionamento delle teorie etico morali, la deducibilità della sanzione è stata negata *a priori* in radice, tanto alla luce della necessità di non svilire la portata punitiva della sanzione (attraverso la deduzione) quanto valorizzando l'idea che un fatto illecito non può generare effetti positivi per il suo autore.

Man mano che queste teorie hanno perso rilievo, a favore di quelle fondate sulla valorizzazione del dato normativo, nelle elaborazioni della giurisprudenza, come già accennato in premessa, il tema della deducibilità delle sanzioni in particolare ha essenzialmente seguito due strade:

- quella, più radicata nell'ambito della giurisprudenza di merito, che distingue tra sanzioni costruite secondo il modello affittivo di derivazione penalistica (indeducibili) e sanzioni costruite secondo il modello civilistico risarcitorio (deducibili)
- quella, seguita prevalentemente dalla Corte di cassazione e confluita anche nella recente sentenza 5050 del 2010, sopra citata che, sulla scorta dei principi generali in materia di determinazione del reddito d'impresa, nega la sussistenza del nesso di inerenza tra costo/sanzione e produzione del reddito.

L'approccio delle Commissioni tributarie: il riferimento al modello sanzionatorio come elemento di distinzione tra sanzioni deducibili ed indeducibili

Come anticipato, la giurisprudenza di merito ha privilegiato un approccio al tema non di carattere generale, basato sui principi di determinazione del reddito, ma fondato sulla valutazione del singolo caso e della singola sanzione.

Nella giurisprudenza dei primi anni dell'ultimo decennio, infatti, si è andato sempre più consolidando il binomio "afflittività della sanzione/indeducibilità, risarcitorialità della sanzione/deducibilità", senza alcun riferimento, invece, alla qualificazione (in termini di illecito civile, penale o amministrativo) dell'attività da cui la sanzione scaturisce.

Un approccio di questo tipo impone un serie di preliminari considerazioni in senso critico:

1. in primo luogo, in materia di sanzioni, l'afflittività costituisce presupposto minimo indefettibile di qualsiasi misura sanzionatoria, ancorché è innegabile che esistono sanzioni costruite secondo i principi mutuati dal modello penalistico e sanzioni costruite sulla falsariga delle misure di risarcimento del danno; così che, fermo restando che la sanzione resta una misura di deterrenza e punizione in ogni caso, le pronunce dei giudici di merito sembrano far riferimento a un livello di afflittività "di secondo grado", diverso da quello minimo comune a tutte le sanzioni
2. la distinzione tra profili propriamente punitivi e profili risarcitori, nel senso sopra indicato, è di più agevole accertamento se si assume il concetto di sanzione in senso lato e se, in tale accezione, si distinguono le sanzioni penali

(multe e ammende) da quelle cosiddette civilistiche (obblighi restitutori e risarcitori in senso lato, interessi moratori e simili); la medesima distinzione diviene, invece, di difficile accertamento per la vastissima (e residuale) categoria delle sanzioni amministrative nel cui *genus*, per univoca ricostruzione della più illustre dottrina che si è occupata del tema¹, convergono una pluralità di misure di contenuto, finalità e disciplina estremamente eterogenee

3. rispetto alla categoria delle sanzioni amministrative, pertanto, si pone un preliminare problema di inquadramento secondo il modello punitivo parapenalistico ovvero il modello risarcitorio paracivilistico; inquadramento che può comportare conclusioni interpretative non necessariamente univoche, come dimostra, per l'appunto, l'analisi delle sentenze di merito
4. da ultimo, il criterio fondato sull'afflittività o meno della sanzione ai fini della deduzione del componente negativo non ha alcuno specifico fondamento nel dato normativo; né d'altra parte tale criterio può in alcun modo dirsi confermato o rafforzato dalla formulazione letterale del comma 4-bis dell'articolo 14. Tale norma, come sopra ricordato, esclude la deducibilità dei soli "costi discendenti da reato", i quali, come anticipato, sulla base di un'interpretazione letterale della legge, possono consistere anche in misure di tipo risarcitorio, purché connesse alla commissione di un illecito penale. Così intesa, pertanto, la locuzione del comma 4-bis non individua costi indeducibili coincidenti in tutto e per tutto con le "sanzioni afflittive" cui fa riferimento la giurisprudenza qui analizzata.

Le pronunce cui abbiamo prima fatto riferimento (in particolare, Ctp Milano, 7 aprile 2001, n. 370; Ctp Genova, 2 maggio 2001, n. 4; Ctp Matera, 4 ottobre 2001, n. 437; Ctp Milano, 8 aprile 2002, n. 79; Ctp Cagliari 2 luglio 2002, n. 347) si occupano della deducibilità della stessa tipologia di sanzioni, ossia quelle irrogate dall'Autorità garante per la concorrenza e il mercato (d'ora in avanti sanzioni antitrust) in quanto si tratta delle sanzioni che, più di ogni altra misura, nascendo da illeciti commessi nello (e per un migliore) svolgimento dell'impresa, presentano indubbiamente una correlazione con quest'ultima, ingenerando quanto meno il dubbio della loro inerenza all'attività imprenditoriale.

Le sentenze citate, pur seguendo lo stesso iter logico, non conducono, tuttavia, ai medesimi risultati, proprio a causa di quello cui abbiamo prima accennato e, cioè, che la possibilità di ricondurre la singola misura sanzionatoria della cui deducibilità si discute al modello risarcitorio piuttosto che afflittivo, essendo priva di riferimenti normativi certi e frutto della ricostruzione dei giudici, non è univoca e inequivocabile.

Infatti, nelle prime pronunce del 2001 i giudici hanno riconosciuto la natura risarcitoria della sanzione antitrust (rilevabile, in particolare, attraverso i criteri di commisurazione, collegati al fatturato dell'impresa e attraverso la rilevanza che assume il danno prodotto per i consumatori).

In senso favorevole alla deducibilità, in particolare, sono stati valorizzati dalla giurisprudenza tanto il collegamento diretto tra la sanzione e l'attività d'impresa, in quanto la prima "è una diretta conseguenza delle scelte imprenditoriali", quanto la circostanza che "i comportamenti sanzionati hanno portato, secondo la stessa prospettazione dell'autorità antitrust, al conseguimento di un maggior reddito assoggettato a tassazione".

In altre successive pronunce, invece, sulla base di argomentazioni differenti e sulla scorta anche della giurisprudenza del Consiglio di Stato espressasi in tal senso², i giudici hanno ricondotto la misura irrogata dall'Antitrust nell'alveo delle sanzioni amministrative con connotati punitivi, escludendone in tal modo la deducibilità; secondo questa linea interpretativa, in altre parole, "l'esborso sanzionatorio, essendo l'effetto e non la causa del comportamento illecito dell'imprenditore, non può ragionevolmente considerarsi il costo dei ricavi conseguiti", ciò che esclude "un rapporto di causa ed effetto" tra componenti negative e componenti positive di reddito (tema sul quale si tornerà in seguito).

L'approccio della Cassazione: la sanzione non è mai valutabile quale "costo inerente" all'attività d'impresa.

Rispetto all'orientamento dei giudici di merito, la Cassazione ha seguito un percorso argomentativo differente, fin dalle prime (seppur scarse) pronunce nelle quali ha affrontato il tema della deducibilità delle sanzioni, anche diverse da quelle irrogate dall'Autorità garante per la concorrenza ed il mercato.

Nella precedente sentenza n. 7071 del 2000, relativa alle sanzioni irrogate per infrazione alle norme del Codice della strada, partendo dai principi stabiliti dal Tuir in tema di determinazione del reddito d'impresa e in particolare dal fondamentale principio di inerenza, la Corte aveva affermato un principio di carattere generale secondo cui "la riscontrabilità del rilevante rapporto di correlazione fra costo e reddito va senz'altro esclusa, in linea di principio, con riferimento a quei costi che siano rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente, quali sono indiscutibilmente le infrazioni alle norme sulla circolazione stradale, e che, perciò, i costi in argomento devono essere tenuti per, comunque, indeducibili".

Più argomentato è il percorso seguito nella recente sentenza 5050/2010 che riprende, sintetizza e rielabora la maggior parte delle argomentazioni elaborate dai precedenti giurisprudenziali sopra citati.

Nella pronuncia, la Corte, infatti, esordisce sposando l'orientamento consolidato nella giurisprudenza di merito soprattutto nella parte in cui i giudici di legittimità prendono le distanze dalla sentenza di merito impugnata che aveva classificato le sanzioni antitrust tra le misure patrimoniali civilistiche, come tali deducibili dal reddito; la Cassazione, in particolare, contesta la rilevanza attribuita nel giudizio di secondo grado al criterio di commisurazione della sanzione legato al fatturato

dell'impresa e conferma la posizione espressa in precedenza anche dal Consiglio di Stato, prima citata, in ordine alla natura affittiva e di deterrenza della sanzione antitrust.

Nei passi successivi della sentenza, tuttavia, al di là della ricostruzione specifica della sanzione antitrust come misura punitiva o meno, la Corte sembra prendere le distanze anche dall'approccio tradizionale delle Commissioni tributarie fondato sul binomio "afflittività/indeducibilità - risarcitorialità/deducibilità", toccando invece due diversi ed essenziali piani di osservazione, mutuati da altri precedenti:

1. l'inerenza (ancorché nella sentenza non viene mai esplicitamente richiamato il principio di cui all'articolo 109 del Tuir)
2. la preoccupazione che la deduzione della sanzione neutralizzi *interamente* la "ratio" punitiva della pena, trasformandola in un risparmio d'imposta, cioè in un "premio" per le imprese che abbiano agito in violazione delle norme antitrust".

Tralasciando quest'ultima argomentazione, che pur può assumere pregio sotto altri profili³, vale la pena soffermarsi maggiormente sul tema dell'inerenza della sanzione, in quanto ci appare il punto nodale per risolvere la questione della loro deducibilità.

Come già anticipato, dal punto di vista fiscale, l'impostazione del tema a nostro avviso più corretta è quella che riconduce (e risolve) la questione alla luce dei principi generali di determinazione del reddito, la quale impone di chiedersi se e in che misura l'esborso che ha causa in un illecito commesso presenti la necessaria correlazione (sotto forma di inerenza) con l'attività svolta dal soggetto.

L'inerenza è una nozione di origine economica, legata più che altro all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione.

Nella lunga evoluzione del concetto in esame sono due le principali "tappe":

- in una originaria fase, l'inerenza è stata individuata in senso restrittivo, riferita cioè solo alle spese sostenute per l'acquisto di beni e servizi destinati a incorporarsi nei beni e nei servizi oggetto dell'attività d'impresa; più in generale, al di là della connessione fisica, la nozione è stata riferita alle sole spese "strettamente necessarie" alla produzione del reddito. In questa fase, l'inerenza era individuata nel rapporto tra il singolo costo e il ricavo effettivamente prodotto, con la conseguenza che la scarsa redditività dell'investimento rischiava di incidere negativamente sulla quantificazione del reddito
- in tempi più recenti la nozione si è ampliata, ricomprendendo in generale tutto ciò che è stato sostenuto per la produzione del reddito (la giurisprudenza parla più precisamente del legame "spesa/impresa") o meglio tutto ciò che appartiene *fisiologicamente* alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. *A contrario*, non è inerente tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, del socio o del terzo.

Rispetto alla nozione appena tracciata, diviene pertanto legittimo il dubbio che la spesa connessa al pagamento della sanzione abbia origine fisiologicamente in un atto d'impresa e non piuttosto in un atto estraneo, proprio della sfera giuridica personale dell'autore della violazione; d'altra parte, come afferma la Cassazione nella sentenza 5050/2010, l'atto da cui si genera la sanzione è una condotta "*non soltanto autonoma ed esterna rispetto alla normale vita dell'impresa, ma antitetica rispetto al corretto svolgimento di tale attività*".

Considerazioni, queste ultime, che probabilmente valgono anche a prescindere dalla qualificazione della sanzione in termini di afflittività o risarcitorialità.

3 - fine. La **prima puntata** è stata pubblicata venerdì 3 settembre, la **seconda** lunedì 6

1) Si guardi, principalmente, all'insegnamento di Paliero Travi, *La sanzione amministrativa. Profili sistematici*, Milano, 1988

2) Il CdS ha infatti incluso espressamente le sanzioni antitrust nel novero delle pene pecuniarie irrogate a scopo punitivo con la sentenza 20 marzo 2001, n. 1671.

3) È evidente, infatti, che i criteri di commisurazione delle sanzioni, specie di quelle penali, fissati dal codice stesso rischierebbero di essere inutiliter dati se la portata affittiva della sanzione potesse essere ridimensionata attraverso la sua deduzione dal reddito.

di
Annalisa Cazzato

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sanzioni-nel-reddito-dimpresa-percorsi-dellindeducibilita-3>