



La deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa

Qualche riflessione sulle ragioni del "sì" e del "no"

di **Giuseppe Rebecca**

Dottore commercialista in Vicenza
partner Synergia Consulting Group
ed **Enrico Zanetti**

1. Premessa

Il tema della deducibilità delle sanzioni dal reddito di impresa è da anni oggetto di studi e approfondimenti da parte della dottrina.

In primissima approssimazione, il dibattito trae le sue premesse dall'assenza di un'esplicita previsione normativa che disponga l'indeducibilità delle sanzioni dal reddito di impresa, a fronte della quale si è tuttavia registrato un deciso orientamento da parte dell'amministrazione finanziaria nel senso dell'indeducibilità, per altro in larga parte avallato dalla giurisprudenza.

Recentemente la questione è tornata alla ribalta, con apparente soddisfazione di coloro che propendono per la deducibilità, a seguito di alcune pronunce giurisprudenziali che hanno sposato tale tesi con riferimento ad una particolare tipologia di sanzioni, ossia quelle comminate dall'Autorità antitrust per le violazioni delle norme sulla concorrenza.

Come si avrà modo di evidenziare, il dibattito ha avuto uno sviluppo asimmetrico, nel senso che mentre le argomentazioni in favore della deducibilità sono state ampiamente sviluppate, le ragioni del "no" si sono generalmente limitate a dichiarazioni di principio che spesso hanno dato l'impressione di affrontare la questione più su un piano etico che su un piano prettamente giuridico.

Ecco che, alla luce di tale circostanza, qualche spunto di riflessione sulle argomentazioni in favore dell'indeducibilità appare senz'altro oppor-

tuno, tanto più in un momento in cui le ragioni del "sì" sembrano (ma più in apparenza che nella sostanza, come vedremo) compiere un importante passo avanti.

2. Le ragioni del "no" elaborate dalla giurisprudenza e dalla prassi

il fisco

La giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, ha mantenuto negli anni un orientamento volto a disconoscere la deducibilità dal reddito di impresa degli importi pagati a titolo di sanzione principalmente sulla base di considerazioni afferenti la natura punitiva della sanzione, la cui efficacia afflittiva sarebbe risultata inopportuna attenuata dal riconoscimento della deducibilità dal reddito di impresa, per altro precluso dall'impossibilità di riconoscere alle sanzioni carattere di strumentalità all'attività esercitata e, conseguentemente, dall'insussistenza del requisito di inerenza che sta alla base della determinazione del reddito imponibile (1).

Una volta scelto come criterio di analisi la natura intrinseca della sanzione, laddove la natura punitiva ne determina l'indeducibilità, è stata viceversa in linea generale riconosciuta la deducibilità di quelle sanzioni che, avendo un carattere riparatorio e redistributivo dei rischi, si palesano come "risarcitorie" (2).

(1) In tal senso: Corte di cassazione, sentenza 4.7.83 n. 1763; Commissione Tributaria Centrale, sentenza 21.3.94 n. 784; Corte di cassazione, sentenza 29.5.2000 n. 7071.

(2) M. T. Moscatelli, "Ancora sulla rilevanza dei costi da illecito nella determinazione del reddito imponibile, con particolare riferimento alle somme dovute a titolo di sanzione", in Rassegna Tributaria n. 3/2002, pag. 975.

A tale orientamento si è uniformata l'amministrazione finanziaria quando, con riferimento alla questione della deducibilità delle sanzioni in tema di concorrenza, irrogate sia a livello comunitario che dall'autorità italiana antitrust, si è espressa nel senso dell'ineducibilità dal reddito di impresa proprio in considerazione, ad avviso degli uffici, della natura repressiva e preventiva di tali sanzioni (3).

3. Le ragioni del "si" elaborate dalla dottrina

Nonostante il consolidarsi di una giurisprudenza orientata sull'asse "sanzione punitiva indeducibile" - "sanzione risarcitoria deducibile", molti Autori hanno negli anni affrontato la questione sviluppando argomenti molto convincenti in favore di una deducibilità generalizzata di tutte le sanzioni, che prescindesse dalla predetta dicotomia, o quanto meno volti ad evidenziare la fragilità di argomentazioni basate su criteri esogeni al diritto tributario, quale appunto la natura intrinseca delle sanzioni (4).

In estrema sintesi (5), coloro che ritengono ingiustificata l'asserita indeducibilità dal reddito di impresa delle sanzioni punitive poggiano le proprie ragioni sulle seguenti considerazioni (6):

- le norme in materia di determinazione del reddito di impresa nulla dispongono circa la pretesa indeducibilità degli importi pagati a titolo di sanzione;

- in assenza di specifiche norme, l'ineducibilità dal reddito di un componente negativo deve essere valutata alla luce del principio generale di inerenza all'attività di impresa esercitata, piuttosto che sulla base di considerazioni afferenti la natura e la finalità della singola sanzione (in quanto queste ultime appaiono riconducibili a valutazioni di carattere etico più che giuridico), con la conseguenza che laddove venga riconosciuta l'inerenza della sanzione all'attività

(3) C.M. 17.5.2000 n. 98/E e R.M. 12.6.2001 n. 89/E.

(4) In questo per altro agevolati dalla totale assenza di un pari impegno e approfondimento delle argomentazioni a favore dell'ineducibilità delle c.d. "sanzioni punitive", posto che nelle citate sentenze e circolari la questione risulta solitamente liquidata in poche righe caratterizzate da affermazioni certe quanto sintetiche.

(5) Per un approfondimento delle argomentazioni sviluppate dalla dottrina in favore della deducibilità delle sanzioni, o quanto meno critiche nei confronti del prevalente orientamento giurisprudenziale, si rinvia: R. Lupi, "Inerenza e sanzioni antitrust", in *Rassegna Tributaria* n. 6/2001, pag. 1747; M. T. Moscatelli, *op. cit.*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/2002, pag. 975 ed anche G. Rebecca-E. Moro, "Reddito d'impresa-deducibilità delle sanzioni tributarie" in *Impresa* n. 5/2001 p. 780.

(6) A tale proposito si rinvia anche a quanto argomentato da Assonime nella circolare n. 39 del 24.5.2000.

di impresa non può in ogni caso che conseguirne la deducibilità;

- la "neutralità sul piano etico" del diritto tributario è confermata dal fatto che risultano assoggettati a tassazione i proventi derivanti da fatti o attività illecite, ragione per cui non risulterebbe coerente negare la simmetrica deducibilità dei costi inerenti ai predetti fatti o attività illecite, quali appunto le sanzioni.

Il quadro che emerge per il contribuente che decide di aderire alle tesi più "oltranziste" espresse dalla dottrina è dunque quello di una generalizzata ed indistinta deducibilità dal reddito di impresa delle sanzioni, fermo restando il vincolo della sussistenza del requisito dell'inerenza all'attività di impresa.

4. Le recenti pronunce sulle sanzioni antitrust

Come accennato in premessa, il dibattito sulla deducibilità delle sanzioni dal reddito di impresa è stato recentemente riaperto da alcune pronunce giurisprudenziali di merito che, contrariamente a quanto argomentato dall'amministrazione finanziaria, hanno ritenuto deducibili le sanzioni amministrative irrogate per la violazione di norme sulla concorrenza dalle competenti Authority rispettivamente a livello nazionale e a livello comunitario (7).

In realtà, quello che a prima vista appare un importante successo per i sostenitori della deducibilità indistinta di tutte le sanzioni inerenti all'attività di impresa, a una più attenta lettura sembrerebbe incanalarsi nel consolidato orientamento giurisprudenziale sopra richiamato, seppur con l'aggiunta di innegabili elementi di novità.

E' infatti di tutta rilevanza la parte della citata sentenza della CTP di Milano in cui viene affermato che l'ineducibilità degli oneri sanzionatori comporterebbe un improprio aggravio della sanzione atteso che il contribuente verrebbe ad essere colpito due volte (una prima volta, direttamente, tramite la sanzione appositamente prevista, una seconda, indirettamente, per effetto dell'ineducibilità), con ciò ribaltando uno degli assunti su cui la giurisprudenza aveva finora fatto poggiare l'ineducibilità delle sanzioni, ossia il rischio dell'attenuazione degli effetti della sanzione conseguente al riconoscimento della sua deducibilità.

Tuttavia, va segnalato come l'elemento portante che nelle citate pronunce sembrerebbe aver fatto propendere i giudici per la deducibilità delle sanzioni amministrative comminate dalle autori-

(7) In tal senso si citano: Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 12.12.2000 (dep. 4.4.2001) n. 370; Commissione Tributaria Provinciale di Matera, sentenza 27.6.2001 (dep. 4.10.2001) n. 437; Commissione Tributaria Regionale di Genova 2.5.2001 n. 34.

tà antitrust nazionali e comunitarie appare essere ancora una volta la natura intrinseca della sanzione, che per i giudici in questo caso non è punitiva, bensì risarcitoria.

Ecco che, in quest'ottica, il contributo dato al dibattito sulla deducibilità delle sanzioni dalle citate sentenze risulta assai più modesto, riproponendo il consolidato orientamento giurisprudenziale basato sulla dicotomia "sanzioni punitive indeducibili" - "sanzioni risarcitorie deducibili" e mantenendo inalterata la distanza tra queste posizioni e gli assertori della deducibilità di tutte le sanzioni inerenti all'attività di impresa.

Resta ben inteso l'interesse, con specifico riferimento all'ambito delle sanzioni antitrust, rappresentato da precedenti giurisprudenziali che ne affermano la deducibilità, nonostante la conclamata natura amministrativa, posto che a decorrere dall'introduzione della L. 689/81 alle sanzioni amministrative è stato generalmente attribuito un carattere repressivo-punitivo (8).

5. Alcune brevi considerazioni

La distanza tra le posizioni maggioritarie della giurisprudenza e della dottrina è essenzialmente ascrivibile al fatto che la prima utilizza quale punto di partenza per le proprie conclusioni la valutazione della natura intrinseca della sanzione, mentre la seconda ritiene che la questione debba trovare la sua soluzione rimanendo nell'ambito dei principi propri del diritto tributario, in particolare di quelli che operano nell'ambito del reddito di impresa.

Tra le due posizioni sembra maggiormente condivisibile quella elaborata dalla dottrina.

Non può essere la natura punitiva o risarcitoria della sanzione a determinarne la deducibilità o l'indeducibilità, bensì la sua inerenza o meno all'attività di impresa.

Ciò premesso, è tuttavia lecito chiedersi se una sanzione (civile, penale o amministrativa) dipendente da fatto illecito possa essere riconosciuta come componente negativo di reddito inerente all'attività di impresa esercitata.

Se infatti si concorda pienamente con l'asserita "neutralità etica" del fisco, dalla quale consegue che se è giusto assoggettare ad imposizione un provento illecito deve del pari essere riconosciuta la possibilità di portare in deduzione i costi afferenti all'attività esercitata per generarlo, ci si chiede tuttavia se alle sanzioni dipendenti da fat-

to illecito possa essere riconosciuto lo status di costo derivante dalla scelta imprenditoriale di compiere una determinata azione mediante la quale conseguire un provento (o un maggior provento) illecito.

Si pensi, a titolo di esempio, all'imprenditore che paga una società investigativa perché effettui attività di spionaggio industriale ai danni di un concorrente, riuscendo poi a conseguire proventi illeciti derivanti dalla contraffazione dei prodotti del concorrente.

I proventi, ancorché aventi natura illecita, devono senza alcun dubbio essere assoggettati a tassazione.

Conformemente alle considerazioni sin qui esposte, si ritiene non corretto tassare tali proventi al lordo dei relativi costi (proprio perché la "neutralità etica" del fisco impone che la determinazione del reddito di impresa avvenga in modo identico sia per quanto concerne le attività lecite che per quanto concerne le attività illecite) che pertanto devono poter essere portati in deduzione.

il fisco

Tali costi da portare in deduzione sono senza dubbio tutti quelli sostenuti dall'imprenditore per produrre e commercializzare i prodotti contraffatti, ivi incluso il compenso pagato alla società investigativa per il "furto" del know-how.

Possono tra i predetti costi annoverarsi anche le sanzioni (civili, amministrative e penali) irrogate all'imprenditore una volta scoperta la sua condotta?

A tale proposito non sembra fuori luogo porsi il dubbio se la sanzione da fatto illecito possa davvero considerarsi un componente negativo di reddito inerente all'attività di impresa nell'ambito delle scelte e delle valutazioni liberamente effettuabili dall'imprenditore (e come tale deducibile), oppure piuttosto un componente negativo di reddito che prescinde dall'esercizio dell'impresa, inerente semmai alla natura illecita del fatto o dell'attività (e come tale indeducibile).

In altre parole, tornando all'esempio di prima, l'imprenditore può senz'altro invocare la strumentalità alla propria attività di tutti i costi sostenuti per realizzare le scelte imprenditoriali che hanno generato gli illeciti (dallo spionaggio industriale, alla produzione e commercializzazione di prodotti contraffatti), ma non sembra altrettanto immediato che possa invocare la natura strumentale alla propria attività di un costo che non afferisce alla realizzazione della scelta imprenditoriale, quanto piuttosto alla diversa e ulteriore circostanza che tale scelta abbia natura illecita.

Utilizzando una formula quanto mai stringata si potrebbe dire che le sanzioni non sono un costo strumentale (inerente) per la realizzazione del fatto o dell'attività illecita da cui derivano i proventi, bensì sono una mera conseguenza.

Del resto, sotto questo punto di vista, proprio

(8) Per altro si segnala che il carattere risarcitorio delle sanzioni antitrust postulato nelle citate sentenze dei giudici tributari deve considerarsi tutt'altro che pacifico (con quel che ne può conseguire in termini di future pronunce), posto che il Consiglio di Stato, nella sentenza 20.3.2001 n. 1670, ha esplicitamente parlato di "sanzione con connotati punitivi" relativamente alle sanzioni irrogate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato.

la più volte richiamata "neutralità etica" del fisco finirebbe per divenire un ostacolo alla deducibilità di un componente negativo di reddito che assume i connotati del "costo sociale", inteso come costo derivante dal "pedaggio" imposto dalla società sulle scelte imprenditoriali illecite, più che del "costo imprenditoriale", inteso come costo sostenuto per poter realizzare le scelte imprenditoriali (a prescindere dal fatto che siano lecite o illecite), ossia l'attività, da cui derivano i proventi.

Alle considerazioni fin qui svolte è certo possibile obiettare sostenendo che in realtà anche la sanzione deve essere vista come un "costo imprenditoriale", nel senso che l'imprenditore effettua le proprie scelte discrezionali sulla base dell'analisi costi-benefici, includendo tra i costi della propria scelta le sanzioni cui potenzialmente si espone con la condotta illecita.

Quest'ultima sembra tuttavia un'eccessiva forzatura del principio della "neutralità etica" del fisco.

L'imprenditore che intraprende un'intera attività o singoli fatti illeciti ha senz'altro diritto di invocare tale principio per ottenere il riconoscimento della deducibilità dei costi che ha dovuto sostenere per esercitare l'attività o commettere il singolo fatto, ma porre sullo stesso livello degli altri componenti negativi di reddito le sanzioni, svilendole alla stregua di mere opzioni imprenditoriali, pare davvero esagerato e senz'altro non nelle intenzioni degli assertori dell'indistinta deducibilità di tutte le sanzioni (9).

Ecco che, pur argomentando sulla base di principi strettamente riconducibili all'ambito del diritto tributario, *in primis* il principio di inerenza, si rischia di arrivare a conclusioni addirittura peggiorative per i contribuenti rispetto a quanto ad oggi statuito dalla giurisprudenza sulla base del contestato dualismo "sanzione punitiva indeducibile" – "sanzione risarcitoria indeducibile", posto che nell'ottica fin qui sviluppata le uniche sanzioni deducibili finirebbero per essere quelle civili derivanti da inadempimento contrattuale, con piena indeducibilità di quelle derivanti da fatto illecito, nonché di tutte quelle aventi natura amministrativa e penale.

Il problema per altro è da intendersi relativo alle sole sanzioni e non anche agli interessi passivi afferenti le eventuali dilazioni concesse sul pagamento delle sanzioni medesime, posto che tali interessi passivi si configurano senza dubbio come

il costo strumentale per la realizzazione della scelta imprenditoriale relativa alle modalità di utilizzazione delle risorse finanziarie dell'impresa¹⁰.

6. Conclusioni

La giurisprudenza prevalente ritiene deducibili dal reddito di impresa le sole sanzioni aventi carattere risarcitorio, mentre esclude tale possibilità per quelle aventi natura afflittiva.

Il quadro che emerge per il contribuente che, prudenzialmente, decida di uniformarsi alla prassi e al prevalente orientamento giurisprudenziale è così riepilogabile:

- le sanzioni civili, in forza del loro carattere prettamente risarcitorio, possono essere dedotte dal reddito di impresa (sia quelle derivanti da inadempimento che quelle derivanti da responsabilità extracontrattuale;
- le sanzioni penali, in forza del loro carattere prettamente punitivo, sono sempre indeducibili dal reddito di impresa;
- le sanzioni amministrative costituiscono una "zona di confine", essendo necessario distinguere tra quelle aventi natura risarcitoria, deducibili e quelle aventi natura repressivo-punitiva, non deducibili.

In dottrina, tuttavia, molti Autori contestano tale impostazione ritenendo che la questione della deducibilità o meno dal reddito di impresa delle sanzioni debba essere risolta non in relazione alla natura intrinseca delle sanzioni, bensì facendo riferimento al solo principio di inerenza (posto che nessuna norma prevede espressamente l'indeducibilità delle sanzioni), in considerazione anche del fatto che il fisco si qualifica come neutrale dal punto di vista delle valutazioni etiche tra ciò che è lecito e ciò che è illecito.

Il quadro che emerge per il contribuente che decide di aderire alle tesi più "oltranziste" espresse dalla dottrina è dunque quello di una generalizzata ed indistinta deducibilità dal reddito di impresa delle sanzioni, fermo restando il vincolo della sussistenza del requisito dell'inerenza all'attività di impresa.

Le recenti pronunce in tema di deducibilità delle sanzioni amministrative irrogate per violazioni delle norma sulla concorrenza dalle autorità nazionali e comunitarie antitrust, seppur di estremo interesse per quanto concerne il trattamento fiscale delle specifiche sanzioni, non costituiscono un reale passo avanti rispetto al consolidato orientamento giurisprudenziale in tema di sanzioni, posto che anch'esse poggiano le proprie basi

(9) Da un punto di vista imprenditoriale si finirebbe infatti per porre sullo stesso piano attività perfettamente lecite con attività esecrabili (quale ad esempio la vendita di armi a Paesi nemici), salvo l'aggravio di costo derivante dall'applicazione della sanzione. La "neutralità etica" del fisco deve essere intesa nel senso dell'uguaglianza di trattamento tra attività lecite e illecite dal punto di vista della determinazione del reddito che da esse deriva (proventi meno costi strumentali alla realizzazione dell'attività da cui i proventi derivano), non certo intesa come elemento a sostegno di una parificazione etica tra attività lecite e illecite.

(10) A tale proposito si veda anche: R.M. 9.11.2001 n. 178/E; F. Dezzani, "Deducibilità degli interessi passivi relativi ai debiti di imposta ed alle sanzioni", in *Il fisco* n. 1/2002, pag. 16.

sulla valutazione della natura "risarcitoria" (e quindi deducibile) di tali sanzioni.

Il dibattito sul trattamento fiscale delle sanzioni nel reddito di impresa resta aperto più che mai e non certo solo a livello italiano, posto che la questione dell'etica nel mondo degli affari (e della posizione del fisco rispetto ad essa) è problema che non conosce confini.

Proprio in questo periodo, sulle ali dei numerosi scandali che hanno investito le aziende quotate al listino borsistico, è più che mai acceso negli Stati Uniti il dibattito circa l'adeguatezza della normativa fiscale americana che consente

IL FISCO

specificatamente alle imprese che hanno assunto comportamenti scorretti verso gli investitori di dedurre dal proprio reddito le relative sanzioni comminate dallo Stato e dalle Autorità di Borsa¹¹.

Una testimonianza di più che ci spinge a ricercare il giusto confine di una fiscalità neutra tra costo deducibile e conseguenza dell'illecito, indeducibile. ■

(10) Si veda: A. Plateroti, "Scandali, multe detraibili dalle tasse", *Il Sole 24 Ore* del 4.9.2002.