

Le sanzioni sia penali che amministrative, come quelle antitrust, sono indeducibili

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 22 Giugno 2015

il contribuente che ha subito una sanzione da parte dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato non può inserire tale sanzione fra i costi fiscalmente deducibili dal reddito d'impresa

Cassazione: le sanzioni amministrative sono indeducibili

Con la sentenza n. 10590 del 22 maggio 2015 (ud. 30 gennaio 2015) la Corte di Cassazione ha confermato l'ineducibilità delle sanzioni comminate dall'Antitrust, dando seguito alla giurisprudenza (Cass. 26 ottobre 2012 n. 18368), che ha ritenuto che la sanzione antitrust non ha una diretta incidenza su un incremento di reddito, che potrebbe non esservi stato, riconoscendosi una finalità afflittiva e deflattiva, in funzione di deterrente di futuri possibili analoghi illeciti:

"l'illecito spezza, in ogni caso, il nesso di inerenza, atteso che 'la spesa non nasce più nell'impresa', ma in un atto o fatto, quello antigiuridico, che per sua natura si pone al di là della sfera aziendale".

La sentenza

"Come già affermato da questa Suprema Corte la sanzione pecuniaria irrogata dall'AGCM in materia di tutela della concorrenza e del mercato non influisce sulla nascita dell'obbligazione tributaria in quanto, derivando da attività illecita che si pone come autonoma ed esterna rispetto all'esercizio dell'impresa, non può qualificarsi quale fattore produttivo (Cass. 29 maggio 2000 n. 7071; Cass. 3 marzo 2010 n. 5050; Cass. 11 aprile 2011 n. 8135).

A ciò si aggiunga che, contrariamente a quanto dedotto dalla ricorrente, considerare quale costo deducibile la somma corrisposta come sanzione comporterebbe la neutralizzazione della sua ratio punitiva determinando, inammissibilmente, un risparmio d'imposta del tutto ingiustificato e contro l'invocato principio di legalità.

Non vale infatti la prospettata distinzione fra comportamenti 'anomali rispetto alla normalità imprenditoriale', come quelli sanzionati penalmente, e comportamenti che non possono considerarsi socialmente riprovevoli.

Questa distinzione non è accettabile, perchè un comportamento sanzionato in via amministrativa - come quello in esame - è comunque riprovevole in quanto contra legem e, in ogni caso, come tale non può essere fiscalmente premiato”.

Prosegue la sentenza affermando che

“la sanzione - penale o amministrativa - denota la illiceità del comportamento: e tanto basta a escluderne la deducibilità.

Ritenere che rientri nella normale prassi imprenditoriale dell'epoca il comportamento sanzionato come illecito (intesa orizzontale), non fa che rimettere in discussione la legge che quel comportamento sanziona”.

Sul punto la Corte di Cassazione conviene con quanto rappresentato dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui

“la finalità di deterrenza della sanzione sarebbe inevitabilmente indebolita - integrando ciò un comportamento contrario alla legge e al diritto comunitario - se si consentisse di considerarla alla stregua degli altri oneri, facendola rientrare nella normale analisi costi/benefici: analisi che fa riferimento al corretto esercizio dell'impresa e non certo alla conseguenza abnorme di trasformare la condotta vietata in risparmio d'imposta.

Individuare in generale - correttamente - lo scopo della sanzione antitrust nel ripristino dell'equilibrio economico alterato dal comportamento vietato, conseguendo il bene comune del mercato e della libera concorrenza, non toglie che, in particolare, nella erogazione della singola sanzione, si realizzi anche l'immediato e ineludibile fine punitivo di quello specifico comportamento anticoncorrenziale: fine proprio di tutte le sanzioni, con effetti di deterrenza, rafforzativi e funzionali dello scopo generale, come sopra identificato. Le sanzioni antitrust, infatti, 'devono avere il necessario e sufficiente carattere dissuasivo allo scopo, da un lato, di sanzionare le imprese responsabili dell'infrazione (scopo dissuasivo specifico) e, dall'altro, di dissuadere altre imprese dall'assumere o dal continuare in comportamenti illeciti (scopo dissuasivo generale)' (TAR Lazio 29 marzo 2012, n. 3029; cfr. Cons. Stato 20 marzo 2001 n. 1671)".

Deducibilità delle sanzioni antitrust dal reddito d'impresa - Brevi note

Le sanzioni antitrust sono quelle irrogate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato (introdotta con l'art. 10, della L. 10 ottobre 1990, n. 287), a seguito della sua attività di vigilanza avente ad oggetto le intese restrittive della libertà di concorrenza, gli abusi di posizione dominante e le operazioni di concentrazione di imprese con determinate caratteristiche.

Trattasi, in particolare, di comportamenti di imprese ed enti che compromettono o limitano l'altrui diritto di iniziativa economica tutelato dall'art. 41 della Costituzione e che, a seguito di istruttoria, possono comportare appunto l'applicazione di sanzioni pecuniarie amministrative.

Detta sanzione viene irrogata in deroga alla L. 689/81, direttamente nei confronti "dell'impresa" e non della "persona fisica" che ha commesso la violazione; inoltre, essa non è predeterminata in modo assoluto (prevedendo cioè dei limiti edittali, uno minimo ed uno massimo), ma è invece commisurata al



fatturato dell'impresa.

La sanzione in argomento non consegue direttamente alla commissione della violazione, bensì alla persistenza ovvero alla particolare gravità della stessa e le somme pagate a tale titolo sono destinate ad iniziative a vantaggio dei consumatori.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria (cfr. la Circolare n. 98/2000 e la R.M. n. 89/2001) si è pronunciata per la sua indeducibilità, facendo leva principalmente su una pronuncia del Consiglio di Stato (Sezione VI, sentenza 20 marzo 2001, n. 1671), dove si afferma che la sanzione per l'illecito anticoncorrenziale non ha natura risarcitoria, bensì di sanzione amministrativa con connotati punitivi. Conseguentemente, avendo tale sanzione natura afflittiva, la stessa sarebbe indeducibile.

Il riportato orientamento ministeriale, ovviamente, non è stato condiviso dall'Associazione delle imprese¹.

Tuttavia, la possibilità di dedurre le somme pagate a titolo di sanzione passa sempre attraverso il riconoscimento della loro natura risarcitoria, mentre si ribadisce che l'eventuale loro carattere di afflizione ne preclude, in ogni caso, la deduzione.

A ciò va aggiunto che il riconoscere natura risarcitoria alle sanzioni in argomento, si porrebbe in contrasto con la già evidenziata evoluzione in senso penalistico delle sanzioni amministrative, posto che rimane tutta da dimostrare la natura "risarcitoria" di una qualche sanzione amministrativa, pur dotata di indubbie specificità come quella antitrust.

In generale², si appalesa in tutta la sua evidenza la difficoltà di riconoscere alle sanzioni amministrative una "strumentalità" all'attività d'impresa esercitata.

Ed invero, il costo sostenuto quale sanzione per la commissione di un qualsiasi illecito è cosa ben diversa dal costo sostenuto per generare dei proventi, avendo infatti solo quest'ultimo un carattere di strumentalità all'attività d'impresa in quanto dipendente da una libera scelta effettuata dall'imprenditore, mentre le sanzioni sono soltanto una conseguenza del comportamento illecito tenuto dallo stesso.

In altre parole, ad esempio, può configurarsi come strumentale all'attività il costo del trasporto di merce, ma non il costo della sanzione comminata per l'eventuale violazione, durante il trasporto, di norme del Codice della strada.

L'eventuale deducibilità delle sanzioni amministrative irrogate per punire un comportamento illecito dell'imprenditore, svilirebbe la funzione stessa di ripristino della legalità assegnata dall'ordinamento alla sanzione amministrativa, oltre ciò a rappresentare sicuramente un incentivo alla violazione di norme giuridiche.

E' evidente poi, che la condivisa mancanza di strumentalità della sanzione amministrativa all'attività d'impresa fa venir meno anche la sussistenza del requisito "dell'inerenza".

Sul punto, pur rilevando che il concetto di inerenza si è nel tempo allargato³, ci pare un po' forzato ricomprendere le sanzioni nell'alveo dei costi inerenti all'attività d'impresa, posto che non ci sembra corretta la qualificazione della sanzione alla stregua di un qualsiasi "costo".

L'applicazione del principio in parola, così come quello della neutralità dell'imposizione tributaria, infatti, non può essere "estremizzato" fino a ricomprendere comportamenti antigiuridici, e pertanto, in questi termini, non merita certamente adesione.

22 giugno 2015

Gianfranco Antico

NOTE

1 Cfr. Circolare Assonime, 24 maggio 2000, n. 39.

2 Cfr. G.ANTICO-C.GIUDICE, *L'indeducibilità fiscale delle sanzioni amministrative*, in "il fisco" n. 21/2009, pag. 1-3409.

3 Cfr. S. LA ROSA, *Il Principio di inerenza*, in AA.VV., *il reddito d'impresa*, Padova 1997.