

Sulla deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 20 Luglio 2017

per le imprese, le sanzioni (penali, amministrative...) sono dei componenti negativi di reddito dal punto di vista civilistico: in particolare, rientrano nella voce D20 del conto economico secondo i principi contabili. La deducibilità di tali costi in fase di determinazione del reddito tassabile

Aspetti generali

Normalmente, alle numerose norme sostanziali che disciplinano gli aspetti più minuti delle attività delle persone e delle imprese si accompagnano previsioni sanzionatorie, la cui finalità propria è di dissuadere da un determinato comportamento (evidentemente disapprovato per varie possibili ragioni).

Per le imprese, le **sanzioni** (penali, amministrative) sono dei componenti negativi di reddito dal punto di vista civilistico: in particolare, nella voce D20 del conto economico, secondo il principio contabile OIC n. 12, vanno indicate le imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate, ricomprendendo le sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità). Nella stessa voce D20 vanno classificati gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (**sanzioni** e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo.

Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (**sanzioni** e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono invece classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14) (oneri diversi di gestione).

Qualche riflessione sulla deducibilità delle sanzioni

In generale, la sanzione rappresenta la conseguenza (non desiderata dall'agente, ma eventualmente da esso preveduta) di un comportamento disapprovato dall'ordinamento.

Le sanzioni si ricollegano insomma al comportamento, e hanno la finalità di ripristinare le lesioni da questo arrecate alle posizioni soggettive tutelate: in questo quadro, le sanzioni penali sono finalizzate a “*riparare*” un'offesa allo stesso ordine pubblico, mentre le sanzioni civili prevedono il risarcimento ovvero il ripristino della situazione anteriore, e le sanzioni amministrative comportano un'“*afflizione*” all'autore della violazione.

Nel particolare ambito del diritto tributario, taluni comportamenti (ad esempio, l'evasione fiscale o, per meglio dire, l'infedele / omessa dichiarazione e altre fattispecie...) vengono sanzionati sia in via amministrativa, sia mediante specifiche norme penali.

Nel groviglio normativo che caratterizza il mondo tributario, però, le violazioni si sovrappongono ma non si identificano, a seconda dell'autorità preposta e della “*regione*” del diritto nella quale le sanzioni vengono irrogate: ciò che è “*evasione*” in sede amministrativa infatti non lo è sempre in sede penale.

Sia in ambito penale che in ambito amministrativo-sanzionatorio assume rilevanza la volontarietà del comportamento posto in essere dal soggetto agente, che può assumere connotazioni “*dolose*” o “*colpose*”.

Riferibilità della violazione

Per affrontare tale questione occorrerebbe previamente individuare qual è il soggetto colpito dalla sanzione: è utile a tale riguardo rammentare che, nel vigente sistema sanzionatorio amministrativo-tributario, vigono criteri di derivazione penalistica, in base ai quali tra l'altro:

- la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione (art. 2, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997);
- fino a prova contraria, si presume autore della violazione colui che ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi (art. 11, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997);
- l'autore della violazione dev'essere capace di intendere e volere (art. 4, principio di imputabilità), mentre le violazioni commesse devono essere coscienti e volontarie, caratterizzate da dolo o colpa

(art. 5, principio di colpevolezza).

Ciò premesso: nel caso dell'imprenditore individuale, l'autore della violazione si identifica tipicamente con la persona fisica titolare dell'impresa; qualche problema può invece sorgere per gli enti commerciali e non e per le società.

Può essere a tale riguardo rammentato che l'art. 7 del D.L. 30.09.2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla L. 24.15.2003, n. 326, ha ribaltato il principio della diretta sanzionabilità dell'autore della violazione, limitatamente alle società e agli enti dotati di personalità giuridica; in luogo del manager, la sanzione colpisce quindi la società, in quanto presumibile beneficiaria dall'illecito fiscale commesso.

Per quanto disposto dal predetto art. 7 del D.L. 269/2003, le sanzioni relative al rapporto fiscale di società od enti con personalità giuridica sono ora esclusivamente a carico della persona giuridica.

Si tratta però di disposizioni limitate alle società e agli enti dotati di personalità giuridica: al di fuori di questo ambito soggettivo, rimane in vigore il principio di personalità delle sanzioni previsto dall'art. 2, c. 2, del D.Lgs. n. 472/1997, il quale seguita ad applicarsi nei confronti degli amministratori e dei soci delle società prive di personalità giuridica, nonché dei dipendenti di tali società e delle persone fisiche.

Le regole sull'imputabilità, ai fini sanzionatori, delle società di capitali, appaiono coerenti con la nuova disciplina della responsabilità amministrativa delle società, introdotta, mediante l'inserimento dell'articolo 25-ter nel testo del D.Lgs. 08.06.2001, n. 231, dall'art. 3 del D.Lgs. 11.04.2002, n. 61.

Il problema non sussiste per le sanzioni Antitrust, come si vedrà poco più avanti, giacché queste sono sempre irrogate all'impresa, e non ai suoi amministratori o *manager*.

Ai fini che qui interessano, appare evidente che la (controversa) possibilità di portare in deduzione la sanzione nell'ambito della determinazione del reddito imponibile dell'impresa non potrebbe in ogni caso prescindere dal riconoscimento di un nesso di inerenza tra la sanzione e l'attività dell'impresa medesima: dovrebbe pertanto trattarsi sempre di sanzioni poste a carico dell'impresa, in via principale o a titolo di responsabilità solidale.

Giurisprudenza di merito

Sulla questione della possibilità o meno di portare in deduzione le somme corrispondenti alle sanzioni irrogate da autorità pubbliche (amministrative–afflittive o civili–risarcitorie), è utile richiamare i seguenti riscontri giurisprudenziali di merito:

- la Commissione Tributaria Centrale, con decisione n. 1763 del 4.7.1983, ha affermato l'assoluta indeducibilità delle sanzioni pecuniarie pagate in conseguenza di illeciti accertati dagli organi di polizia, poiché il valore delle norme giuridiche violate sovrasta per motivi di sicurezza e ordine sociale i fini di maggiore redditività che si propone il contribuente;
- la stessa CTC, con decisione n. 784 del 21.3.1994, ha escluso la deducibilità di ammende pagate da una società di costruzioni al Comune per la sanatoria di opere abusive, in forza della «*natura concettuale della sanzione, che ... costituisce soltanto una imposizione relativa alla trasgressione di norme penali, civili ed amministrative ... e non può quindi paradossalmente ricondursi ad un comportamento incrementativo della situazione patrimoniale, ma soltanto ad un rimedio di una condizione giuridicamente patologica*»;
- la Corte di Cassazione, con sentenza n. 7071 del 29.05.2000, ha escluso il rapporto di correlazione tra costo e reddito «*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*»;
- a contrario, la CTP di Milano, con la sentenza n. 370 del 4.4.2001, ha assunto un orientamento favorevole alla deducibilità, in relazione al caso specifico delle sanzioni antitrust, accogliendo il ricorso del contribuente contro il silenzio rifiuto sulla richiesta di rimborso.

Le sanzioni non hanno natura di costi

L'amministrazione finanziaria non ha escluso aprioristicamente qualsiasi possibilità di concorso delle sanzioni alla determinazione del reddito d'impresa, dato che ha ammesso la deducibilità degli **interessi passivi** derivanti da un finanziamento collegato al pagamento di una sanzione irrogata dalla Commissione Europea per la violazione di norme a tutela della concorrenza, escludendo in tale ipotesi che fosse necessario (ai fini del riconoscimento dei costi) il “*nesso di accessorietà*”.

Si trattava di un ingresso “*surrettizio*” delle sanzioni nell’ambito della deducibilità, attraverso un accessorio (gli interessi passivi) che era ed è comunque sottratto a ogni valutazione di inerenza (risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 09.11.2001, n. 178/E).

Per quanto riguarda la sanzione in sé, l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate con la propria circolare n. 42/E del 26.09.2005, ha precisato che:

- le sanzioni Antitrust sono indeducibili in quanto non inerenti rispetto all’attività di impresa (tale soluzione è coerente con la posizione precedentemente espressa nella circolare n. 98/E del 17.05.2000, par. 9.2.6, nonché nella circolare n. 55/E del 20.06.2002, par. 5, e nella risoluzione n. 89 del 12.06.2001);
- in generale, *“le sanzioni mancano di qualsiasi nesso funzionale con l’attività imprenditoriale ed anzi, in quanto irrogate da un organo estraneo all’impresa, rispondono per definizione ad una finalità extraimprenditoriale, quella repressiva e preventiva del comportamento illecito”*;
- la regola generale della deducibilità dei costi illeciti (purché non derivanti da illecito penale) non si traduce quindi nella possibilità di fruire in deduzione, nell’ambito del reddito d’impresa, anche degli oneri sostenuti a titolo di sanzione amministrativa (o civile-extracontrattuale): le sanzioni non costituiscono infatti “costi” di origine illecita, bensì la conseguenza della reazione dell’ordinamento al comportamento illecito.

L’interpretazione dell’Agenzia conferma che è preclusa la deducibilità dei proventi generati da illecito penale, ma non dei proventi derivanti da illecito civile e amministrativo; in ogni caso, escludendo che le sanzioni assumano natura di “*costi inerenti*”.

È utile rammentare che le sanzioni Antitrust sono irrogate dall’Autorità garante della concorrenza e del mercato nell’ambito della sua attività istituzionale di vigilanza, e vanno a colpire i di comportamenti che compromettono o limitano l’altrui diritto di iniziativa economica tutelato dall’art. 41 Cost..

Si tratta di sanzioni direttamente irrogate all’impresa (anziché a una persona fisica determinata), e commisurate al fatturato della stessa. Con le interpretazioni sopra brevemente rammentate, l’amministrazione finanziaria si è espressa sfavorevolmente quanto alla possibilità di dar loro rilevanza nella determinazione del reddito d’impresa, facendo peraltro riferimento a una sentenza del Consiglio di

Stato, nella quale è stata affermata la natura non risarcitoria, bensì punitiva, delle sanzioni in esame.

Gli orientamenti della Cassazione

La sentenza della Corte di Cassazione n. 5050 del 03.03.2010 (“*Sony Music Entertainment s.p.a.*”) ha di recente affermato che la sanzione consegue alla violazione di un divieto da parte dell’impresa, e non può pertanto qualificarsi come fattore produttivo (concorrente all’economia dell’impresa).

La condotta dalla quale è scaturita l’applicazione della sanzione è infatti non soltanto esterna rispetto alla normale attività imprenditoriale, ma addirittura antitetica rispetto al corretto svolgimento della stessa.

In particolare, nel caso in esame la società ricorrente per cassazione aveva chiesto il rimborso di somme inserite (a suo dire erroneamente) tra le variazioni del reddito imponibile, riferite a sanzioni Antitrust, affermandone la natura di componente reddituale passivo deducibile.

Affermando il carattere amministrativo delle sanzioni Antitrust, la Cassazione ha puntualizzato che queste, ancorché determinate (in misura variabile) nei limiti del 10% dei ricavi dell’esercizio precedente, non possono qualificarsi come “sopravvenienze passive”: perché ciò si verifichi è infatti necessario che il ricavo abbia concorso a formare il reddito nell’esercizio di competenza, ovvero che si riferisca a ricavi che abbiano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

In tale contesto, la sanzione non va infatti “*ad incidere su un incremento di reddito, che potrebbe non esservi stato, ma ha soltanto funzione affittiva e deflativa, in funzione di deterrente di futuri possibili analoghi illeciti*”.

Analogamente a quanto accade per la condanna al risarcimento (che non influisce sulla nascita dell’obbligazione tributaria, perché logicamente e cronologicamente successiva al verificarsi del presupposto d’imposta), la sanzione non determina effetti apprezzabili sotto il profilo reddituale (non derivando da un’attività connessa all’esercizio di attività d’impresa).

La sanzione non può neppure tradursi in un “*premio*” per le imprese che abbiano violato le norme del diritto positivo, ciò che avverrebbe, secondo la Corte, ove si intendesse riconoscerne la deducibilità.

Considerazioni sulla deducibilità delle sanzioni

L'orientamento espresso dalla Cassazione distingue nettamente i proventi e i costi collegati ad illeciti rispetto alle sanzioni irrogate in conseguenza delle violazioni.

Il criterio discriminante tra i due ambiti sembra costituito dalla diretta riferibilità a concreti accadimenti economici, apprezzabili nel contesto del “*sistema impresa*” anziché a un fenomeno puramente giuridico, come accade per le sanzioni.

Non si tratta pertanto di attribuire alla normativa fiscale un tenore etico, che di per sé non possiede, bensì di riconoscere il funzionamento delle norme sul reddito di impresa per ciò che sono, escludendo quindi la rilevanza delle sanzioni quali “*costi*” inerenti.

Quanto sopra affermato è vero per lo meno con riferimento alle sanzioni non penali aventi natura afflittiva, mentre diverse considerazioni si impongono per le sanzioni “*risarcitorie*”, aventi la funzione di reintegrare il danno extracontrattuale: per queste ultime infatti (senza pretesa di poter esaurire il tema in questa sede), potrebbe ipotizzarsi un trattamento parallelo rispetto a quanto previsto, per la tassazione in capo al percipiente, dall'art. 6, c. 2, del Testo Unico.

In tale contesto, da un lato sembrerebbe opportuno considerare che la sanzione costituisce un “*impovertimento*” per l'economia dell'impresa, e per tale motivo non può oggettivamente concorrere al reddito (nell'esercizio in cui avviene la manifestazione economica).

Qualificandosi come un onere straordinario, ovvero come un utilizzo di fondi (documento OIC 1), la sanzione rappresenta un fatto di gestione, ma ne è dubbio il “*destino*” fiscale.

È vero che il legislatore fiscale (per riconoscere la rilevanza del componente negativo deducibile) pretende non solamente la correlazione costi/ricavi, ma anche l'afferenza alle vicende economiche dell'impresa; tuttavia la norma nulla dispone relativamente alle sanzioni. Per tale ragione, si potrebbe ritenere che valga il disposto generale dell'art. 109, c. 1, del TUIR, secondo il quale le spese e gli altri componenti reddituali negativi concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza, se le altre norme del TUIR non dispongono a riguardo.

Qualche problema indubbiamente potrebbe sorgere poi per l'IRAP, stante il principio di diretta derivazione dell'imponibile dai dati di bilancio: un'applicazione letterale della norma (che non richiede più per tale imposta l'effettuazione di variazioni in aumento e in diminuzione) dovrebbe infatti ammettere

anche la “*pacifica*” deducibilità delle sanzioni, purché transitate in conto economico (come costi o come accantonamenti).

Occorre poi considerare che, se l’impresa si arrischiasse a porre in deduzione una sanzione, ne conseguirebbe un recupero in sede di controllo con le connesse sanzioni per infedele dichiarazione.

Si tratterebbe di “*sanzioni sulle sanzioni*”? Oppure, a questo punto, la sanzione avrebbe di fatto perduto la sua natura propria, trasformandosi, per i controllori, in un “*semplice*” costo non inerente?

Non si esclude, evidentemente, l’interesse da parte dei contribuenti a sondare la situazione, affermando in via principale, in sede di contenzioso, la deducibilità del “*costo*” rappresentato dalla sanzione, e in via subordinata la “*non debenza*” della sanzione “*duplicata*”, cioè della parte di sanzione che insiste su tale componente negativo indeducibile (nell’ottica dell’amministrazione finanziaria).

I costi da reato

Le sanzioni si ricollegano alla commissione di una violazione, di un illecito, che a sua volta può aver dato luogo a componenti reddituali positivi (tassabili), ovvero a componenti negativi (deducibili, come “*costi illeciti*”).

Le ipotesi possono essere numerose: occorre tener presente al riguardo che il costo illecito può risultare in sé indeducibile, e che può risultare indeducibile anche la sanzione che si collega al comportamento illecito: ciò fa sì che la condotta disapprovata dall’ordinamento non possa mai ritenersi “*riconosciuta*” ai fini tributari (ciò non è vero, tuttavia, in via generale, ma solamente in presenza di reati, come si viene chiarendo).

Il legislatore ha stabilito dapprima la tassazione in linea generale dei proventi derivanti da **illecito penale, civile e amministrativo** (art. 14, quarto comma, L. 24.12.1993, n. 537), e successivamente l’indeducibilità dei componenti reddituali negativi riconducibili a **fatti, atti o attività illecite** (art. 14, c. 4-bis, L. n. 537/1993, come introdotto dall’art. 2, c. 8, L. 27.12.2002, n. 289).

In particolare, la disposizione sull'indeducibilità prevede che nella determinazione dei redditi *“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”*.

I costi indeducibili sono quindi questi che si ricollegano a fatti (atti, attività) che danno luogo a reati: ad esempio, le spese di costituzione di una società cartiera, finalizzata alla commissione di frodi fiscali.

Nulla invece è stato stabilito in ordine ai costi derivanti da altre tipologie di illecito (civili, amministrative), a fronte della loro imponibilità ex art. 14, c. 4. Scegliendo entro una serie vastissima di ipotesi, quindi, può essere tassato il provento derivante dalla cessione di un immobile costruito abusivamente, ma non potrebbe essere negato il riconoscimento fiscale dei relativi **costi inerenti**.

Ferma restando la regola asimmetrica della tassabilità per tutti gli illeciti e della deducibilità per i soli costi connessi a illeciti amministrativi e civili, occorre valutare l'ulteriore questione della rilevanza delle sanzioni, le quali solo in senso lato possono intendersi come *“costi”* connessi a una determinata attività.

Le sanzioni Antitrust

La Cassazione si è occupata di deducibilità delle sanzioni Antitrust nell'**ordinanza n. 18368 del 26.10.2012** (a seguito di discussione in camera di consiglio), nella quale ha affermato che *“la sanzione conseguente alla violazione di un divieto da parte di un'impresa non deriva da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa e non può pertanto qualificarsi come fattore produttivo, trattandosi di condotta non soltanto autonoma ed esterna rispetto alla normale vita della impresa, ma antitetica rispetto al corretto svolgimento di tale attività”*.

Tale sanzione non può pertanto costituire un costo deducibile dal reddito dell'impresa, perché se così fosse verrebbe neutralizzata la *ratio* punitiva della penalità, attribuendo un risparmio di imposta, cioè un premio, alle imprese autrici della violazione.

Più in dettaglio, è precisato dalla Corte che le sanzioni Antitrust, determinate percentualmente (nei limiti del 10% dei ricavi dell'anno precedente), non si collegano strettamente né al reddito dell'anno in cui le violazioni si sono verificate, né a quello degli esercizi precedenti, tanto da poter essere qualificate come

sopravvenienze passive.

Perché ciò si verifichi, è difatti necessario che il ricavo abbia concorso a formare il reddito nell'esercizio di competenza, ovvero che si riferisca con sicurezza a ricavi che abbiano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, mentre nell'esercizio precedente potrebbe non essersi verificato alcun incremento dei ricavi, nonostante l'illecito commesso e sanzionato.

La violazione quindi costituisce solamente *“un parametro, riprodotto sulla base della normativa comunitaria, per determinare la misura della sanzione, la quale non va ad incidere su un incremento di reddito, che potrebbe non esservi stato, ma ha soltanto funzione affittiva e deflattiva, in funzione di deterrente di futuri possibili analoghi illeciti”*.

In ogni caso, secondo la Corte, l'illecito spezza il nesso di inerenza, dato che la spesa non nasce più nell'impresa, ma in un atto o fatto (antigiuridico), che per sua natura si pone al di fuori della sfera aziendale.

In conclusione...

L'orientamento espresso dalla Cassazione appare coerente con l'impostazione sistematica della questione della deducibilità, che distingue i proventi e i costi *“illeciti”* dalle sanzioni irrogate in conseguenza delle violazioni.

Il criterio discriminante tra i due ambiti sembra costituito dalla diretta riferibilità a concreti accadimenti economici, apprezzabili nel contesto del *“sistema impresa”*, anziché a un fenomeno puramente giuridico, come accade per le sanzioni.

Non si tratta pertanto di attribuire alla normativa fiscale un tenore etico che di per sé non possiede, bensì di riconoscere il funzionamento delle norme sul reddito d'impresa per ciò che sono, escludendo quindi la rilevanza delle sanzioni quali costi inerenti.

La logica che guida l'interpretazione della Corte appare coerente con le sopra rammentate indicazioni dell'amministrazione finanziaria, che dall'antigiuridicità del comportamento fanno discendere la sua estraneità al mondo dell'impresa, e quindi la possibile inerenza del costo. Tale costo fuoriesce anzi del tutto dal reddito, e quindi dalla previsione generale di cui all'art. 109, cc. 1 e 5, del TUIR.

A parere di chi scrive tuttavia, specialmente considerando quelle sanzioni che sono diretta conseguenza di comportamenti finalizzati all'attività di impresa, che fanno parte della gestione, non si può negare un legame tra il costo e la gestione stessa. Di conseguenza, interpretando in modo stringente il principio di inerenza e guardando anche al principio di derivazione del reddito di impresa dal bilancio civilistico, non si può escludere la riferibilità, appunto, della sanzione all'attività economica. In tale prospettiva, la considerazione del carattere anti giuridico del comportamento sanzionato non dovrebbe sovrapporsi ai principi generali, anche alla luce del doppio sacrificio che verrebbe a determinarsi in capo all'impresa (dapprima sanzionata, e poi ulteriormente punita disconoscendo la rilevanza fiscale della sanzione).

Di conseguenza, anche se si renderebbe necessaria una verifica *case by case* del collegamento tra sanzione e attività di impresa, non sembrerebbe peregrino riconoscere un principio di generale deducibilità di questi componenti negativi del reddito.

20 luglio 2017

Fabio Carriolo