

## Sanzioni antitrust indeducibili

di **Antonio Gigliotti**

Pubblicato il 24 giugno 2011

anche la Cassazione, con una recente sentenza, ha analizzato il problema dell'ineducibilità dal reddito d'impresa delle sanzioni irrogate dall'autorità "antitrust"

La **Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8135, depositata l'11 aprile 2011**, conferma il principio, già espresso in precedenza, della **ineducibilità delle sanzioni irrogate dall'antitrust**. Le sanzioni inflitte dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato, seppure calcolate in proporzione ad un indicatore di capacità reddituale (fatturato), hanno natura amministrativa e **funzione meramente "afflittiva e deflativa"**. Tali sanzioni hanno, dunque, la funzione di "deterrente di futuri analoghi illeciti" e non sono direttamente associabili alla produzione di reddito. Inoltre, secondo la Corte, "pretendere che l'entità di tale sanzione costituisca un costo deducibile dal reddito imprenditoriale significherebbe neutralizzare la ratio punitiva della penalità, trasformandola in un risparmio d'imposta, cioè in un «premio»".

### **Cassazione, Sentenza n. 8135 del 11 aprile 2011**

Con la **sentenza n. 8135, depositata l'11 aprile 2011**, la **Corte di Cassazione torna sul principio** della **ineducibilità delle sanzioni irrogate dall'antitrust**.

Si assiste, dunque, ad una evoluzione giurisprudenziale che, dopo alcune iniziali sentenze contrarie alla tesi erariale, è andata negli anni più recenti a consolidarsi in senso prevalentemente favorevole all'ineducibilità delle sanzioni antitrust.

### **La vicenda**

Il tema controverso riguardava il pagamento di **sanzioni comunitarie antitrust e la loro deducibilità** in sede di dichiarazione dei redditi.

A parere della società ricorrente, il costo derivante dal versamento di tali sanzioni era da considerare **deducibile**:

- ai sensi dell'**art. 75 TUIR**, in quanto la loro irrogazione derivava da una sorta di **“decisione strategica aziendale** volta all'incremento dei ricavi”;
- ai sensi dell'**art. 14**, comma 4 bis, della **Legge 537 del 1993**, il quale esclude dalla detrazione le spese per fatti illeciti, atti o attività costituenti reato, mentre la violazione della normativa comunitaria antitrust è da qualificare come **illecito “non penale”**.

Di contro, l'Agenzia delle Entrate sosteneva che l'**art. 14**, comma 4 bis, della Legge 537 del 1993 **nega la detrazione delle spese esclusivamente per** fatti, atti o attività costituenti reato, mentre per tutti gli altri casi, non espressamente disciplinati, la deducibilità continua ad essere assoggettata alle ordinarie regole dettate dal TUIR.

In particolare, sostiene che le **sanzioni amministrative** rispondono a **finalità repressive e preventive dell'illecito** e, dunque, sono, per definizione, **extra imprenditoriali**; ne consegue che in tali casi difetta il nesso funzionale con l'attività d'impresa, per cui i costi sostenuti per il pagamento di tali sanzioni non possono definirsi finalizzati alla produzione di proventi aziendali.

La Corte, nel decidere, ritiene fondate le censure dell'Agenzia delle Entrate.

In merito all'**art. 75 TUIR**, ricorda che le spese, di norma, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito.

Pertanto, **un costo può essere deducibile dal reddito d'impresa solo se funzionale alla produzione del reddito stesso.**

Ne consegue che la correlazione tra costo e reddito è esclusa con riferimento ai costi rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire illeciti del contribuente (quali, ad esempio, le infrazioni del codice della strada).

Seguendo tale linea interpretativa, si ritiene che anche le **sanzioni irrogate dagli organismi garanti della concorrenza e del mercato**, per aver posto in essere pratiche volte a falsare la concorrenza sul mercato, **non sono deducibili dal reddito d'impresa.**

### **Sanzione antitrust**

Le **sanzioni antitrust si applicano in tutti quei casi in cui** l'imprenditore svolga la propria attività - di per sé normalmente lecita - ricorrendo a condotte anticoncorrenziali illecite in quanto contrarie alla normativa di settore che, come noto, trova fondamento nei principi comunitari in materia di concorrenza (articoli 81 e seguenti, Trattato Cee 25/3/1957).

L'**efficacia** delle sanzioni inflitte dalle autorità garanti della concorrenza, nazionali o comunitarie, è pertanto una condizione per l'applicazione uniforme del trattato CE.

La sanzione antitrust, anche se definita "ammenda", è una **sanzione pecuniaria** avente **natura amministrativa.**

Essa è determinata in **misura variabile**, ma non si collega al reddito né dell'anno in cui la violazione si è verificata, né a quello degli esercizi precedenti. Tale riferimento variabile (in base alla percentuale del fatturato) costituisce soltanto un parametro per determinare la misura della

sanzione, la quale non va ad incidere su un incremento di reddito, ma ha soltanto una **funzione “affittiva e deflativa”**, ovvero quale **deterrente di futuri possibili illeciti**.

La sanzione viene inflitta a prescindere dal danno concretamente arrecato ai consumatori; ha, pertanto, **carattere puramente punitivo**.

### **Principio definito dalla Cassazione**

Pertanto, secondo quanto sostenuto dalla Suprema Corte, “pretendere che l’entità di tale sanzione costituisca un costo deducibile dal reddito imprenditoriale significherebbe **neutralizzare la ratio punitiva della penalità**, trasformandola in un risparmio d’imposta, cioè in un «premio» per le imprese che abbiano agito in violazione delle norme antitrust”.

Il **principio** sostanziale affermato con la **sentenza n. 8135/2011** è che “agli effetti delle imposte sui redditi, **le sanzioni irrogate dalla Commissione CE** per aver posto in essere una pratica concordata avente per oggetto e per effetto di falsare in maniera consistente la concorrenza sul mercato, **non sono deducibili dal reddito d’impresa**”.

### **Evoluzione della giurisprudenza**

Questa decisione della Corte di Cassazione si inserisce nell’ambito di **un’elaborazione giurisprudenziale** che, dopo alcune iniziali sentenze contrarie alla tesi erariale, è andata negli anni più recenti a consolidarsi in senso prevalentemente favorevole all’indeducibilità delle sanzioni antitrust.

In passato, **alcune pronunce** (Ctp di Milano n. 370 dep. 4/4/2001; Ctp di Matera n. 437 dep. 4/10/2001) avevano **ammesso la deduzione** sulla base di tre argomenti principali:

1. la sussistenza di un collegamento diretto tra queste sanzioni e la gestione dell'azienda;
2. la natura risarcitoria e ripristinatoria che le medesime assumerebbero rispetto all'equilibrio concorrenziale leso;
3. il fatto che le condotte sanzionate concorrerebbero a produrre maggiori ricavi comunque assoggettati a tassazione, talché la loro mancata deduzione violerebbe il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Anche una recente sentenza della **Commissione tributaria di Milano (sent. n. 78/03/11)** aveva stabilito che le sanzioni irrogate dall'Autorità Antitrust (Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato) sono **deducibili dal reddito di impresa** perchè:

- le imprese con il loro comportamento illecito hanno ottenuto maggior reddito e, quindi, un maggior gettito per l'autorità finanziaria;
- le sanzioni Antitrust sono un costo sostenuto connesso al ricavo e, quindi, deducibile dal reddito ex art. 109, comma 5 TUIR;
- tali costi (le sanzioni) sono correlati ad una attività potenzialmente idonea a produrre reddito.

Negli anni a seguire però la giurisprudenza ha mutato il proprio indirizzo riconoscendo **l'indeducibilità delle sanzioni** in questione.

Secondo la **Commissione tributaria regionale di Torino (sentenza n. 37 del 24 marzo 2009)** la sanzione amministrativa irrogata dall'Autorità antitrust non può essere dedotta dai ricavi

d'esercizio in quanto il **carattere illecito dell'attività realizzata non può tradursi in un vantaggio fiscale** per l'imprenditore sanzionato.

Dunque, pur riconoscendo che la condotta sanzionata è riconducibile all'attività commerciale posta in essere dalla società, individua quale **elemento centrale dell'indeducibilità il carattere illecito della condotta** stessa: tale circostanza esclude l'assimilabilità del relativo esborso monetario agli altri costi sostenuti dall'impresa e normalmente deducibili.

La ratio della sanzione in questione è, dunque, quella di misura repressiva volta a colpire i comportamenti illeciti posti in essere dall'imprenditore e a disincentivarne il ripetersi.

La **sentenza n. 5050/2010 della Corte di Cassazione** ne aveva affermato l'indeducibilità, ritenendo che le **sanzioni antitrust non sono connesse all'esercizio dell'attività imprenditoriale** e non possono, quindi, qualificarsi come un fattore produttivo (ossia un onere deducibile).

Anche secondo il principio contenuto nella sentenza della Corte di Cassazione n. 600 del 12 gennaio 2011 le sanzioni versate dall'azienda all'Autorità garante della concorrenza e del mercato sono **indeducibili** dal reddito d'impresa, in considerazione della loro **finalità punitiva** e della loro complessiva disciplina.

Da ricordare la recente **ordinanza n. 2594/11**, ove la Suprema Corte ha affermato **l'indeducibilità** dal reddito d'impresa delle sanzioni antitrust, sottolineando che "la funzione punitiva della penalità comminata sarebbe frustrata da un corrispondente risparmio d'imposta, del tutto ingiustificato".

Infine, anche la **Corte di Giustizia**, nel procedimento C-429/07 del 11 giugno 2009, ha ritenuto che la **deducibilità** fiscale di un'ammenda inflitta dalla Commissione è fatto idoneo a **incidere negativamente sull'efficacia della sanzione** irrogata dall'autorità comunitaria garante della concorrenza.

### **Posizione dell'Agenzia delle Entrate**

L'orientamento giurisprudenziale prevalente appena descritto va così confermando la **posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria** in ordine all'**indeducibilità** delle sanzioni antitrust, con particolare riferimento alla:

- circolare ministeriale 98/2000;
- risoluzione 89/2001;
- circolare 55/2002;
- circolare 42/2005.

In particolare, con quest'ultimo documento, si è precisato che "la rilevanza fiscale dei proventi illeciti e la conseguente deducibilità dei correlati costi di origine illecita (eccezion fatta per i costi riconducibili ad illeciti penalmente rilevanti), non può condurre ad affermare la deducibilità anche degli oneri sostenuti a titolo di sanzione amministrativa. Ciò in quanto **le sanzioni**:

In primo luogo, costituiscono non costi di origine illecita, bensì il frutto della reazione dell'ordinamento, fondata sulla legge, ad un comportamento illecito;

In secondo luogo, non possono essere considerati costi finalizzati alla produzione di quei proventi.

**Occorre distinguere, in altri termini, tra le spese sostenute per porre in essere l'attività e le spese sostenute a causa ed in conseguenza dell'illiceità dell'attività".**

Tale distinzione permette di comprendere la natura e la funzione delle sanzioni da illeciti anticoncorrenziali e di distinguerle dai normali costi inerenti l'impresa.

Il che, in coerenza con la prevalente giurisprudenza sopra citata, consente di **escluderne la deducibilità in sede di determinazione del reddito d'impresa** ex articolo 75 e seguenti del Tuir.

24 giugno 2011

Antonio Gigliotti