ILLECITI · Con la circolare 42/E è stata ribadita l'indeducibilità degli importi di natura amministrativa

Sanzioni, lo stop delle Entrate

Negata l'applicazione del principio di «inerenza»

Le sanzioni amministrative pecuniarie sono sempre indeducibili. Non possono, infatti, essere confuse con i costi finalizzati alla produzione di proventi illeciti, che sono indeducibili se connessi a reato mentre rimangono deducibili se sono correlati a illeciti civili o amministrativi.

La circolare n. 42/E dell'agenzia delle Entrate (si veda «Il Sole-24 Ore» di ieri) si è occupata, nella sua parte finale, anche dell'indeducibilità delle sanzioni amministrative irrogate in conseguenza della commissione di illeciti, per i quali è disconosciuta la possibilità di dedurre spese e costi correlati al compimento dell'attività vietata solo se essa è penalmente rilevante.

La rilevanza fiscale dei proventi illeciti e la deducibilità dei costi correlati di origine illecita non può, dunque, consentire di sostenere la deducibilità anche degli oneri sostenuti a titolo di sanzione amministrativo-pecuniaria. E questo sia per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della disposizione che ha introdotto la sanzione indiretta presa in considerazione dalla circolare, che per quelli successivi.

Se il divieto di deducibilità dell'articolo 14, comma 4-bis della legge 537/93 (come modificato dalla Finanziaria 2003) concerne solo costi e spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, risultando, di conseguenza, deducibili gli oneri relativi alla commissione di violazioni amministrative, le sanzioni pecuniarie non sono mai deducibili dal reddito, tanto ove riguardino reati quanto ove afferiscano a violazioni amministrative o civili. Non è possibile, infatti, ritenere che le sanzioni amministrative siano deducibili in forza del principio di inerenza (articolo 109, comma 5, Tuir), poiché la sanzione non può essere considerata un costo riferito a un'attività da cui deriva un provento soggetto a tassazione che concorre a formare il reddito.

L'Agenzia ha sottolineato che le sanzioni mancano di qualsiasi nesso funzionale con l'attività imprenditoriale. Anzi, in quanto irrogate da un organo estraneo all'impresa, rispondono, per definizione, a una finalità extraimprenditoriale, quella repressiva e preventiva del comportamento illecito. Le sanzioni pecuniarie, quindi, non solo non possono essere considerate costi finalizzati alla produzione dei proventi illeciti, ma costituiscono spese da considerare come sostenute in conseguenza dell'illiceità dell'attività e non già come spese sostenute per porre in essere l'attività stessa. Questa estraneità rispetto alla sfera di spese e costi sostenuti per porre in essere l'attività da cui promana il reddito d'impresa rappresenta il fondamentale discrimine che esclude le sanzioni da ogni possibilità di essere ritenute deducibili. La sanzione è, infatti, conseguenza del comportamento illecito dell'imprenditore e viene pagata per ristorare la lesione cagionata al bene tutelato dalla norma precettiva.

La circolare ha, dunque, osservato che non è configurabile neppure in via indiretta alcun rapporto funzionale tra il costo-sanzione e il provento conseguito con l'illecito. Questo indirizzo ha confermato per le sanzioni tributarie e per tutte le altre amministrative e civili quanto l'amministrazione aveva già sostenuto, in particolare, per ciò che attiene alle sanzioni comminabili dall'autorità Antitrust con la circolare n. 98/E/2000.

LUIGI FERRAJOLI

DOCUMENTI ONLINE
Le circolari e le risoluzioni diffuse dall'agenzia delle Entrate
www.ilsole24ore.com

I principi
Le indicazioni delle Entrate