

Considerazioni in merito alla deducibilità delle sanzioni antitrust

di Alessandra Serena (*) e Sophia Pavanetto (**)

La deducibilità dal reddito d'impresa delle sanzioni antitrust, comminate per la violazione della libera concorrenza dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato è, ormai da tempo, un tema ampiamente dibattuto. Ciò in quanto non vi è nell'ordinamento giuridico alcuna norma che stabilisca il trattamento tributario da riservare a dette peculiari sanzioni. Al riguardo, la dottrina maggioritaria propende per la deducibilità, la giurisprudenza ha assunto posizioni contraddittorie, mentre l'Agenzia delle entrate sostiene l'indeducibilità di tali oneri, recentemente confermando tale posizione mediante risposta ad istanza di interpello non pubblicata.

Premessa

La Commissione europea svolge, tra le altre attività, la vigilanza della concorrenza e del mercato. In particolare, monitora le intese restrittive della libertà di concorrenza, gli abusi di posizione dominante, le operazioni di concentrazione di imprese e, più in generale, i comportamenti di imprese ed enti che compromettono o limitano l'altrui diritto di iniziativa economica, tutelato dall'art. 41 della Costituzione. Qualora, a seguito di attività istruttoria, vengano riscontrate delle infrazioni, la Commissione provvede ad irrogare sanzioni amministrative pecuniarie. Dette ammende, inflitte ai sensi dell'art. 23, par. 2 del Regolamento CE 1/2003, sono comminate fino alla misura massima del 10% del fatturato totale dell'impresa, realizzato nell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla decisione della Commissione.

Recentemente è stata emanata risposta (non pubblicata) ad istanza di interpello relativamente alla deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, delle suddette sanzioni *antitrust* comminate dall'Autorità garante della Concorrenza e del Mercato per supposta violazione dell'art. 101 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) e dell'art. 53 dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE).

L'istante sosteneva che le somme corrisposte a titolo di sanzione per la violazione della concorrenza dovessero essere considerate quali oneri deducibili, sia ai fini IRES che IRAP, in virtù di una serie di motivazioni più oltre specificate, mentre l'Agenzia delle entrate ha ribadito, invocando precedenti pronunce di prassi, che il requisito dell'inerenza, di cui all'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., non sussiste in presenza di sanzioni pecuniarie comminate a seguito di comportamenti illeciti adottati dal contribuente, con la conseguente indeducibilità dal reddito d'impresa e dal valore della produzione. Nel proseguo del presente contributo saranno brevemente sintetizzati i principali interventi di prassi e giurisprudenza pubblicati con riferimento alla tematica di cui si discute, nonché verranno commentate le motivazioni che porterebbero a propendere, diversamente da quanto concluso dall'Agenzia, per la deducibilità delle sanzioni *antitrust*.

La posizione dell'Ufficio

Secondo l'Agenzia delle entrate, le sanzioni irrogate dall'Unione Europea non sono deducibili

Note:

(*) Partner - BDO Tax S.r.l. S.t.p.

(**) Senior Manager - BDO Tax S.r.l. S.t.p.

dal reddito d'impresa e dal valore della produzione, trattandosi di oneri non inerenti all'attività d'impresa, in quanto l'irrogazione della sanzione è la conseguenza del comportamento illecito tenuto dal contribuente (1).

Inoltre, essa ritiene che il rapporto di correlazione tra costo e reddito non sia riscontrabile con riferimento a quei costi che siano rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti (2).

L'Ufficio sostiene che dette 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 che risulterebbe svilita qualora ne venisse riconosciuta la deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa (3).

Le pronunce giurisprudenziali

A sostegno della deducibilità delle sanzioni *antitrust* constano alcune sentenze della giurisprudenza di merito. In particolare, la CTP di Milano, con sentenza n. 370/2001, ha sancito l'inerenza di dette sanzioni all'attività d'impresa, considerando gli oneri derivanti dalle infrazioni una diretta conseguenza delle scelte imprenditoriali effettuate ed ha affermato che l'irrilevanza fiscale degli oneri sanzionatori comporterebbe un improprio aggravio della sanzione posto che il soggetto verrebbe ad essere colpito due volte: una prima volta, tramite la sanzione e, una seconda volta, in via indiretta, per effetto della supposta indeducibilità che condurrebbe alla tassazione di un reddito inesistente. Nello stesso senso si è espressa anche la CTP di Milano, con la sentenza n. 78/03/11, che ha riconosciuto la sussistenza di un collegamento di causa - effetto tra il comportamento anticoncorrenziale sanzionato ed il conseguimento di maggiori ricavi imponibili.

A favore della deducibilità si è espressa anche la CTP di Matera, con sentenza n. 437/2/01, che ha sostenuto il carattere risarcitorio e ripristinatorio delle sanzioni *antitrust*, in quanto ne ha ravvisato la funzione economica di sottrarre alle aziende i ricavi acquisiti con modalità contrarie alla trasparenza del mercato, ristabilendo lo *status quo ante*, ossia la situazione di

In giurisprudenza, ad eccezione di alcune pronunce di merito, si è sempre più consolidato l'orientamento secondo cui tali sanzioni non sono deducibili dal reddito d'impresa.

concorrenzialità che vi sarebbe stata se non fossero state violate le norme sulla concorrenza (4). I giudici di Matera, inoltre, hanno sostenuto che, ove si aderisse alla tesi dell'Ufficio, si finirebbe per dar luogo ad una tassazione al lordo dei costi specificatamente inerenti

alla produzione di maggiori ricavi attuali, in stridente violazione con il principio di capacità contributiva.

Di diverso avviso, risultano invece i giudici di legittimità, per i quali la sanzione *antitrust* non rappresenta un costo deducibile dal reddito d'impresa, poiché essa non è funzionale alla produzione di quel reddito (5).

Inoltre, a detta della Suprema Corte, tale sanzione non potrebbe essere qualificata come sopravvenienza passiva, attesa l'impossibilità di collegarla a ricavi o altri proventi e, peraltro, tale imputazione neutralizzerebbe la *ratio* punitiva della misura, trasformandola in un risparmio d'imposta (6).

Secondo il giudice di legittimità (7), in aderenza alla giurisprudenza unionale (8), l'indeducibilità della sanzione *antitrust* non rappresenterebbe una sanzione addizionale, bensì l'effetto obiettivo della natura extraimprenditoriale dell'attività illecita; l'illiceità della condotta spezza il nesso di inerenza all'attività d'impresa e tale sanzione non presenta componenti risarcitorie.

La Corte di cassazione (9) ha affermato che la sanzione - penale o amministrativa - denota la illiceità del comportamento e tanto basta a escluderne la deducibilità. Infatti, qualora si consentisse di considerarla alla stregua degli altri oneri, la finalità di deterrenza della sanzione sarebbe inevitabilmente indebolita, integrando ciò un comportamento contrario alla legge e al diritto comunitario.

Note:

(1) Cfr. C.M. n. 98/2000 par. 9.2.6.

(2) Cfr. circolare n. 55/E/2002 par. 5.

(3) Cfr. risoluzione n. 89/2001 e circolare n. 42/E/2005.

(4) A sostegno della natura risarcitoria della sanzione si è espressa anche la Comm. trib. prov. di Milano n. 427/3/10.

(5) Cfr. Cass. n. 8135 dell'11 aprile 2011.

(6) Cfr. Cass. n. 5050 del 3 marzo 2010, n. 600 del 12 gennaio 2011, n. 19702 del 27 settembre 2011 e n. 18368 del 26 ottobre 2012.

(7) Cfr. Cass. n. 14137 del 7 giugno 2017.

(8) Cfr. Corte di Giustizia causa C-429/07 dell'11 giugno 2009.

(9) Cfr. Cass. n. 10590 del 22 maggio 2015.

Considerazioni in merito alla deducibilità delle sanzioni antitrust

Nel recente interpello (non pubblicato) in tema di deducibilità delle sanzioni *antitrust*, la società istante, aveva addotto una serie di considerazioni volte a scalfire la posizione negativa della prassi e (di parte) della giurisprudenza, sulla scia di quanto anche sostenuto dalla dottrina maggioritaria sul tema. In particolare modo, erano stati posti in luce i seguenti aspetti:

Assenza di una disposizione normativa che ne sancisca l'indeducibilità

Dopo aver constatato l'assenza nell'ordinamento giuridico di una norma che disponesse l'indeducibilità, in ambito IRES ed IRAP, delle sanzioni comminate dall'AGCM, l'istante ha affermato che non ci dovrebbe essere spazio per introdurre - in assenza di norme espresse - effetti punitivi ultronei (10), posto che è la sanzione stessa ad esprimere e, in certo senso, delimitare la reazione punitiva decisa dall'ordinamento.

Al riguardo, merita osservare che quando il legislatore ha voluto rendere indeducibili oneri correlati a comportamenti illeciti, anche se astrattamente inerenti ai proventi conseguiti, lo ha fatto espressamente, come nel caso dell'art. 14, comma 4-bis, della Legge n. 537/1993, che esclude la deducibilità dei costi e delle spese riconducibili ai comportamenti illeciti, nel caso in cui gli stessi integrino gli estremi di un reato (11). A fronte di tale norma, che stabilisce il divieto di deduzione dei costi connessi a delitti non colposi, senza tuttavia includere i componenti negativi derivanti da illeciti civili e amministrativi, appare, infatti, possibile ritenere che - per questi ultimi - se ne debba riconoscere la deduzione (12). A questo proposito, merita evidenziare che, nella circolare n. 42/E/2005, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che nelle "ipotesi di illeciti civili o amministrativi, la deducibilità dei relativi costi continua ad essere assoggettata alle ordinarie regole del T.U.I.R."

Come noto, le sanzioni *antitrust* sono prive di rilevanza penale e, alla luce del fatto che con il suddetto comma 4-bis, dell'art. 14, della Legge n. 537/1993, il legislatore ha inteso disciplinare esclusivamente le modalità di tassazione dei

L'Agenzia delle entrate, con risposta ad istanza di interpello non pubblicata, ha ribadito l'assenza di inerenza per le sanzioni comminate a fronte di comportamenti illeciti.

costi derivanti da attività illecite penalmente rilevanti, senza tuttavia includere anche i componenti negativi derivanti da illeciti civili e amministrativi, è ragionevole concludere che le sanzioni *antitrust* debbano essere suscettibili del medesimo

trattamento di tutti gli altri elementi negativi di reddito non espressamente disciplinati, avendo riguardo al principio generale dell'inerenza.

Pertanto, dal punto di vista giuridico, non sembra esservi alcun limite normativo, salvo l'inerenza alla produzione del reddito, alla deducibilità degli oneri in questione. Da qui la necessità di indagare sull'esistenza di detto requisito, al fine di capire se e come, gli oneri costituiti dalle sanzioni *antitrust* presentino o meno un collegamento diretto con l'attività imprenditoriale.

Inerenza

In merito al requisito dell'inerenza, merita ricordare che il comma 5, dell'art. 109, del T.U.I.R., stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi "sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito".

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria (13) ha, da sempre, precisato che il concetto di inerenza non è legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito d'impresa. Il principio di inerenza non richiede, dunque, una connessione in senso stretto tra oneri sostenuti e ricavi conseguiti, dovendo essere inteso nell'accezione più ampia di collegamento all'esercizio dell'attività di impresa. Anche secondo la Corte di cassazione (14) l'inerenza di una spesa non esige

Note:

(10) Cfr. circolare Assonime n. 39/2000 par. 15.

(11) In tal senso cfr. G. Vasapolli - A. Vasapolli, "Deducibilità delle sanzioni *antitrust* e di altre sanzioni", in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 7/2010.

(12) Al contrario si è espressa la Cass. n. 14137/2017 secondo la quale l'art. 14, comma 4-bis, Legge n. 537/1993 riguarda costi e spese funzionali all'illecito, viceversa la sanzione *antitrust* non è un mezzo dell'illecito, bensì un suo effetto giuridico.

(13) Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 30/9/944/1983 e R. M. n. 158/E/1998.

(14) Cfr. Cass. n. 10662/1991 e n. 6502/2000.

altro requisito se non quello che la spesa sostenuta possa essere preordinata, sul piano oggettivo, alla produzione del reddito, indipendentemente dalla sua efficacia concreta, dovendosi riconoscere la libertà di scelta all'imprenditore.

Nella fattispecie oggetto di interpello, l'istante riteneva indubbio che l'addebito della sanzione fosse la conseguenza di un comportamento che, seppur ritenuto *a posteriori* illegittimo, era comunque strettamente collegato all'attività svolta dall'imprenditore, con la conseguenza che sarebbe stato difficile negare che le sanzioni *antitrust* presentassero un collegamento con la gestione dell'attività d'impresa. Ed infatti, tale funzionalità doveva essere ravvisata nella possibilità di porsi sul mercato in posizione preferenziale rispetto ai concorrenti, traendone, quindi, maggior profitto sotto forma di maggiori ricavi. Pertanto, posto che l'addebito della sanzione era la conseguenza di un comportamento strettamente collegato all'attività svolta dall'imprenditore, considerava integrati - dal punto di vista fiscale - i requisiti normativi dell'inerenza del costo, poiché: a) i comportamenti che originavano l'infrazione della normativa *antitrust* avevano trovato manifestazione nell'ambito dell'attività dell'impresa (quindi, nella fase della "produzione" del reddito) e avevano comportato maggiori ricavi rispetto a quelli conseguibili in assenza del comportamento lesivo; b) le sanzioni irrogate presentavano i requisiti della certezza e della oggettiva determinabilità nel loro ammontare, in quanto puntualmente quantificate con provvedimento dell'AGCM ovvero, in sede di ricorso, con la decisione emessa dal giudice adito (15).

Inoltre, il requisito dell'inerenza non può essere minato in ragione del fatto che il costo si sia generato da comportamenti che hanno dato luogo ad un "illecito di impresa", sulla base di argomentazioni etico-moralistiche, dovendosi sempre svolgere un'indagine sul collegamento all'esercizio dell'impresa dell'evento che ha generato l'onere sanzionatorio (16).

Le considerazioni sopra esposte valgono, a maggior ragione, anche ai fini IRAP ove, a seguito dello "sganciamento" del tributo regionale dalla disciplina dettata per le imposte sui redditi, "la rilevanza IRAP dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico, così che la ricorrenza del requisito di inerenza

rileva - già ai fini civilistici - come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito ... I componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici, in altri termini, sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza al valore della produzione IRAP" (17). Ciò significa, dunque, che il principio di inerenza da seguire, ai fini della applicazione dell'IRAP, dovrebbe essere quello civilistico, con la conseguenza che un costo correttamente classificato (in applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa) in una voce di bilancio rilevante ai fini IRAP dovrebbe essere tenuto in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile di detta imposta, indipendentemente dal fatto che detto costo risponda o meno al tradizionale concetto di inerenza fiscale (18).

Rimane, ovviamente, aperta la possibilità da parte dell'Agenzia di contestare quei costi che non attengano all'attività d'impresa, ma alla sfera personale degli amministratori o dei soci (19), fattispecie, peraltro, estranea a quella oggetto di indagine in questa sede.

Correlazione tra costi e ricavi

A supporto delle considerazioni svolte, l'istante sottolineava, altresì, come il comportamento anticoncorrenziale - sanzionato in via amministrativa - avesse contribuito a produrre maggiori ricavi imponibili, con ciò dimostrando l'esistenza di un rapporto funzionale o, meglio, di causa - effetto tra l'attività posta in essere ed il conseguimento dei maggiori ricavi imponibili. Sotto tale profilo risulta innegabile che le sanzioni *antitrust* costituiscano componenti negativi di reddito deducibili per l'impresa, in quanto la loro irrogazione è diretta conseguenza di un comportamento, adottato

Note:

(15) Nello stesso senso si è espressa l'Associazione dei Dottori Commercialisti nella norma di comportamento n. 138/1999.

(16) Cfr. G. Rebecca - M. Zanni, "Il trattamento delle sanzioni amministrative nella determinazione del reddito d'impresa: le diverse posizioni a confronto", in *il fisco*, n. 36/2012.

(17) Circolare Agenzia delle entrate 36/E/2009.

(18) Per approfondimenti in tema di deducibilità delle sanzioni ai fini IRAP si rinvia a G. Ferranti, "La deducibilità delle sanzioni ai fini IRAP e delle somme dovute in conseguenza di clausole penali", in *Corr. Trib.*, n. 6/2019.

(19) In tal senso circolare Agenzia delle entrate 39/E/2009 del 22 luglio 2009.

dall'impresa, prodromico al conseguimento di maggiori ricavi (20). A guisa di un costo sostenuto, direttamente correlabile ad un ricavo conseguito, le sanzioni comminate dall'AGCM sono dunque da qualificarsi, a tutti gli effetti, costi deducibili ai fini della determinazione del reddito imponibile e del valore della produzione rilevante ai fini IRAP (21). Non vi è dubbio, difatti, che gli atti puniti dalle sanzioni *antitrust*, come le intese restrittive della libertà di concorrenza o l'abuso di posizione dominante, siano atti che indiscutibilmente si inseriscono all'interno dell'attività potenzialmente idonea a produrre ricavi che rappresentano la fonte del reddito della società.

Un'ulteriore prova a sostegno di quanto affermato si rinviene nel medesimo art. 14, comma 4, della già menzionata Legge n. 537/1993, con il quale il legislatore ha attratto a tassazione, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale, i cui redditi devono essere determinati secondo le disposizioni proprie di ciascuna categoria. Da ciò ne consegue che, se il provento generato da attività illecita deve essere considerato rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile, allora lo devono essere anche i relativi costi inerenti, anch'essi frutto dell'attività illecita, incluse le sanzioni, che rappresentano la conseguenza dell'atto o, per l'appunto, dell'attività illecita (22). Una difforme conclusione condurrebbe al contrasto con il divieto di doppia imposizione, il quale rappresenta un principio generale dell'ordinamento tributario.

Dalla scelta operata dal legislatore si evince, dunque, che, dal momento in cui vengono attratti a tassazione i ricavi provenienti da illecito, per coerenza, ai fini della tassazione, occorre applicare i principi generali in materia di determinazione del reddito che non può mai essere identificato con i ricavi lordi. Infatti, quando si parla di "reddito", si dà per scontato, facendo leva sull'art. 53 della Costituzione, che l'indicatore di forza economica sia espressivo di un arricchimento "effettivo" e, per ciò stesso, "netto" (23).

Violazione dei principi di legalità e di capacità contributiva

In aggiunta alle argomentazioni precedentemente svolte l'istante evidenziava che, nel caso oggetto di interpello, ammettere l'indeducibilità

delle sanzioni *antitrust* avrebbe comportato la violazione sia del principio della legalità delle sanzioni - giacché sarebbe stata introdotta, in assenza di una espressa previsione normativa, una ulteriore conseguenza negativa del comportamento sanzionato - sia del principio di capacità contributiva per effetto della imponibilità di una capacità economica meramente fittizia (24).

Il primo di tali principi, sancito dall'art. 25 della Costituzione, richiede che sia il legislatore a prevedere normativamente l'irrogazione della sanzione in conseguenza di un fatto illecito commesso da un soggetto. Non si può certamente negare che, non riconoscere la deducibilità di una sanzione (certamente inerente all'esercizio dell'impresa), rappresenterebbe l'irrogazione di una sanzione impropria, in violazione del principio di legalità della pena, sancito dal suddetto art. 25 della Costituzione. Ed infatti, assumendone l'indeducibilità, la società verrebbe colpita una prima volta attraverso la sanzione e, di nuovo, una seconda volta, attraverso l'indeducibilità della stessa (25). Ammettere l'indeducibilità della pena pecuniaria comporterebbe, quindi, un aggravio della portata afflittiva della sanzione, ossia una duplicazione del suo effetto punitivo, dato che la condotta anti-giuridica verrebbe colpita, prima dalla sanzione in sé e, successivamente, dalla tassazione di un reddito lordo (26).

Allo stesso tempo, non ammettere in deduzione un costo inerente significa amplificare la base imponibile e violare, conseguentemente, il

Note:

(20) Per approfondimenti si rinvia a M. Procopio, "Le sanzioni *antitrust* al vaglio della Corte di cassazione", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2010.

(21) Il principio di correlazione trova applicazione anche in ambito IRAP in virtù del comma 4, dell'art. 5, D.Lgs. n. 446/1997.

(22) Per una disamina sulle ragioni a sostegno e contro la deducibilità delle sanzioni collegate ad illeciti si rinvia a G. Rebecca - E. Zanetti, "La deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa: qualche riflessione sulle ragioni del 'sì' e del 'no'", in *il fisco*, n. 38/2002.

(23) Per approfondimenti M. Beghin, "La deducibilità delle sanzioni '*antitrust*' nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa", in *Riv. giur. trib.*, n. 6/2011.

(24) Cfr. M. Procopio, "Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2020.

(25) Nello stesso senso si è espressa l'Associazione dei Dottori Commercialisti nella norma di comportamento n. 41/1978.

(26) Cfr. G. Tedeschi, "La deducibilità delle sanzioni *antitrust*", in *il fisco*, n. 8/2013.

precetto contenuto nel comma 1 dell'art. 53 della Costituzione, ovvero sia, il principio di capacità contributiva. In tale ipotesi, infatti, verrebbe assoggettato ad imposizione un reddito superiore a quello effettivamente prodotto, obbligando il contribuente a contribuire ai fabbisogni finanziari dello Stato in misura superiore a quella che è la sua effettiva capacità contributiva (27).

Alla luce di quanto esposto, la deduzione fiscale rappresenta l'unico strumento per evitare che la portata punitiva della sanzione venga amplificata, in totale spregio dei principi costituzionalmente tutelati, relativi alla capacità contributiva ed alla legalità delle sanzioni (28).

Natura risarcitoria delle sanzioni antitrust

Il contribuente faceva da ultimo notare che da una attenta lettura delle considerazioni svolte, si poteva ricavare come la tesi circa l'inerenza e, quindi, la deducibilità delle sanzioni *antitrust* scaturisse anche dalla natura stessa delle sanzioni in questione.

I presupposti delle sanzioni *antitrust* sono, infatti, radicalmente diversi da quelli posti alla base delle classiche sanzioni "afflittive" sotto molteplici profili. In primo luogo, le sanzioni *antitrust* sono irrogate con l'obiettivo di ripristinare l'equilibrio economico violato per effetto di comportamenti ritenuti lesivi della libera concorrenza; in secondo luogo, servono a sottrarre alle imprese quote di redditi indebiti, che però lo Stato ha precedentemente tassato (in altri termini, con la sanzione viene restituito alla collettività un reddito precedentemente tassato e perciò la sanzione deve essere un costo deducibile); in terzo luogo, è il meccanismo stesso di determinazione di queste sanzioni che ne delinea il collegamento funzionale con l'attività di impresa, essendo irrogate in funzione della gravità e della durata della violazione e determinate in misura percentuale al fatturato conseguito dall'impresa (l'AGCM calcola la sanzione, come accennato nelle premesse, in una percentuale, variabile fino al 10%, del fatturato del trasgressore) (29). È proprio tale ultima caratteristica delle sanzioni *antitrust*, ovvero sia il fatto che la determinazione del *quantum* dovuto all'AGCM avvenga in percentuale al fatturato, a rappresentare, in particolare, un aspetto cardine nel testimoniare l'inerenza della sanzione ai ricavi conseguiti. Tutto quanto precede sta

ad indicare che gli oneri di cui si discute rivestano carattere "risarcitorio" e non "afflittivo", come viceversa vale per la generalità delle altre sanzioni. In pratica, le stesse sono irrogate con il preciso obiettivo di ripristinare un equilibrio economico ritenuto violato per effetto di comportamenti restrittivi della libertà di concorrenza del mercato, potendo, di conseguenza, essere inquadrate con la funzione di sottrarre, al soggetto a cui vengono comminate, i maggiori ricavi acquisiti con modalità ritenute contrarie alla trasparenza del mercato (30).

Merita osservare che natura risarcitoria rivestono, del pari, le somme corrisposte a fronte di danni per inadempimento contrattuale, la cui deducibilità è indiscussa, come, ad esempio, le prestazioni pecuniarie dovute dall'impresa a causa del ritardo o della mancata esecuzione di un adempimento espressamente previsto dalle clausole contrattuali.

Risulta, quindi, evidente che la deducibilità di detta tipologia di sanzioni discende anche dalla loro natura risarcitoria, in quanto il loro fine è quello di reintegrare il patrimonio del soggetto danneggiato dal comportamento dell'impresa (allo stesso modo di quanto avviene nel caso del risarcimento per inadempimento contrattuale).

Conclusioni

Con riferimento alle sanzioni pecuniarie comminate dall'AGCM, l'Agenzia delle entrate è ferma nel sostenere, sulla base di precedenti pronunce, oltretutto nel recente interpello (non pubblicato), l'indeducibilità di tali oneri in ragione del difetto del requisito dell'inerenza e anche in giurisprudenza, ad eccezione di alcune pronunce di merito, si è sempre più consolidato l'orientamento secondo cui tali peculiari sanzioni non sono deducibili dal reddito d'impresa.

Note:

(27) Cfr. G. Vasapolli - A. Vasapolli, op. cit.

(28) Per approfondimenti si rinvia ad A. Vignoli, "Deducibilità delle sanzioni, tassazione attraverso le aziende ed etica degli affari", in *Dialoghi Tributarî*, n. 6/2010.

(29) Per approfondimenti si rinvia a E. Moro - G. Rebecca, "Reddito d'impresa: deducibilità delle sanzioni tributarie. La recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XLVII, n. 370, 12 dicembre 2000 - 4 aprile 2001", in *Impresa Commerciale Industriale*, n. 5/2001.

(30) Per approfondimenti si rinvia a G. Tedeschi, op. cit.

A parere di chi scrive tale indirizzo prevalente dovrebbe essere riconsiderato, in virtù delle argomentazioni poco sopra esposte che danno evidenza che i costi, rappresentati dalle sanzioni *antitrust*, costituiscono, considerata anche la loro natura di sanzioni risarcitorie e non afflittive, componenti di costo

inerenti all'attività d'impresa, che si correlano e si contrappongono ai maggiori ricavi, regolarmente tassati, conseguiti dalla società per effetto dei comportamenti asseritamente lesivi della libertà di concorrenza dalla stessa posti in essere e, pertanto, deducibili sia ai fini IRES che IRAP.

LIBRI

IL BILANCIO PER INFORMATICI E IT

di Cristina Aprile

Wolters Kluwer, 2022, pagg. 288, € 30,00



Il volume osserva le logiche contabili per la costruzione del bilancio (civilistico e consolidato), con la specifica intenzione di rendere semplice e comprensibile una materia complessa a chi, magari per la **prima volta**, si avvicina al mondo contabile e del bilancio **in modo indiretto** e trasversale: è il caso specifico degli **analisti gestionali** e dei **progettisti informatici**, sempre più coinvolti, affianco agli amministrativi in senso stretto, nella messa a punto di sistemi informativi e software dedicati, per il perseguimento degli **obiettivi contabili** dell'impresa.

Avendo questo obiettivo, nel volume vengono adottati **termini** non tecnici, ma **parlanti** che possano essere di aiuto nel percorso di conoscenza della materia.

Il libro, nello specifico, introduce il lettore verso:

- il **bilancio d'esercizio**
- il **bilancio consolidato**

– l'**analisi di bilancio**

– il **budget** e i **piani pluriennali**.

Un capitolo specifico e **innovativo** è dedicato agli obblighi contabili cosiddetti "**Unbundling**", che non ricadono solo sulle imprese che operano in via prioritaria nei settori dell'energia, del gas ed idrico, ma che interessano ormai per diversi motivi – primo fra tutti il **risparmio energetico** – una grande quantità di soggetti, che si sono dotati ad esempio di impianti fotovoltaici o di cogenerazione anche ai fini dell'autoconsumo.

Per informazioni o per l'acquisto

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it**