



Venerdì 10/02/2006

## **SONO DEDUCIBILI LE CONTRAVVENZIONI AL CODICE DELLA STRADA?**

A cura di: Dott. Danilo Sciuto

una critica alla tesi aprioristica della indeducibilità ( a cura Dott. Danilo Sciuto - [www.commercialistatelematico.it](http://www.commercialistatelematico.it))

Il problema

Nei bilanci delle imprese che detengono veicoli, il peso delle sanzioni relative alle infrazioni al codice della strada (che di seguito denomineremo genericamente "sanzioni") ha assunto un ruolo non marginale; basti pensare, per cogliere i casi più eclatanti, al caso degli agenti di commercio o delle aziende di trasporto su strada.

Il problema che in questo scritto ci apprestiamo ad esaminare nasce dal fatto che nessuna norma, nè nel testo unico delle imposte sui redditi, nè in altro corpus normativo, tratta l'argomento. Proprio l'assenza di una disciplina tributaria specifica sulla deducibilità o meno delle sanzioni ha infatti comportato la prassi costante dell'Amministrazione finanziaria di recuperare a tassazione le sanzioni al codice della strada eventualmente dedotte, sulla considerazione che trattandosi di violazioni al codice della strada, tali oneri sono a priori estranei all'attività dell'impresa.

Tale tesi dell'amministrazione finanziaria è stata per di più avallata da taluna giurisprudenza. Si cita tra tutte la sentenza n. 7071/00 della Corte di Cassazione, che dopo aver premesso che un costo può essere considerato deducibile dal reddito di impresa solo se ed in quanto risulti funzionale alla produzione del reddito, ha ritenuto di negare la deducibilità delle sanzioni in quanto tale rapporto di correlazione per esse non si verifica.

Inoltre, la indeducibilità delle sanzioni nascerebbe, secondo la tesi ministeriale, non solo dalla mancanza di inerenza, ma anche dalla considerazione che la eventuale deducibilità contrasterebbe con la funzione afflittiva tipica della sanzione.

L'inaccettabilità delle ragioni del Fisco.

La tesi fin qui riassunta è assai criticabile per una serie di ragioni.

1) Innanzitutto, è contestabile la tesi della mancanza del requisito dell'inerenza. Il comma 5 dell'art. 109 del Tuir stabilisce che "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, 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 o che non vi concorrono in quanto esclusi?". Si nota quindi come il concetto di inerenza è abbastanza ampio, in quanto collegato non più strettamente ed unicamente ai ricavi tipici prodotti dall'impresa (come una volta), ma al concetto più generale di attività d'impresa, per cui l'inerenza di un componente negativo è da valutare in riferimento non tanto o soltanto ai ricavi conseguiti, ma all'attività svolta dall'impresa, con la conseguenza che si rendono deducibili anche i costi ed oneri di utilità futura e tutti quelli dai quali derivino ricavi. Questa interpretazione era stata già da tempo fatta propria anche dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 158/E del 28



ottobre 1998 secondo cui si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito.

Lo stesso articolo 109 specifica poi al comma 1 che i componenti negativi di reddito, se non diversamente disposto, concorrono a formare la base imponibile nell'esercizio di competenza; qualora in tale esercizio non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, questi oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano le suddette condizioni.

Combinando i disposti dei due commi suesposti emerge dunque come un onere può essere ammesso in deduzione qualora sia rilevato per competenza, sia certo, nonchè determinato nel valore ovvero oggettivamente determinabile e quando sia inerente all'attività svolta dall'impresa o a beni produttivi di reddito.

Come si vede, nell'attuale art. 109 non è insomma prevista una definizione di inerenza atta a distinguere tra costi "leciti" e costi "illeciti" ai fini del relativo trattamento tributario; ma questa mancanza non si può tradurre nella regola per cui i costi non leciti sono indeducibili, mentre quelli leciti sono tutti per presunzione deducibili.

Il concetto giuridico di inerenza non va definito in modo assoluto o rigido, ma va verificato di volta in volta in funzione del rapporto, esistente o meno, tra l'onere che si intende portare in deduzione e l'attività svolta. È pertanto possibile considerare economicamente rilevanti i costi derivanti da un comportamento illecito, sempre che questo sia inerente all'attività d'impresa. Se è presente il collegamento con l'attività tipica dell'impresa, l'illiceità di per sé diventa non determinante ai fini della deduzione fiscale. Non vi è in altri termini contraddizione tra comportamento riconducibile all'attività di impresa e comportamento illecito.

Dal momento che gli automezzi costituiscono beni strumentali tipici di molte attività d'impresa ed in quanto tali produttivi di reddito e quindi indispensabili per lo svolgimento dell'attività dell'impresa, l'inerenza di questi beni e di tutti gli oneri conseguenti è evidente a norma di legge poiché appunto perfettamente funzionali al raggiungimento dell'oggetto dell'attività d'impresa ed al conseguimento del reddito; spetterà quindi ai verificatori dimostrare invece che in quella particolare occasione l'utilizzo dell'automezzo era estraneo all'oggetto dell'impresa.

2) La posizione dell'Amministrazione finanziaria, che considera comunque e sempre indeducibile qualsiasi tipo di sanzione, indipendentemente dagli elementi che l'hanno generata o la compongono, e' altresì inaccettabile proprio per il fatto che il legislatore non abbia previsto una norma che sancisca la deducibilità tributaria di un onere: tale mancanza non può infatti automaticamente a significare che lo stesso non possa avere una sua valenza fiscale e che quindi non possa essere in tutto o in parte dedotto dal reddito.

Al contrario, si può agevolmente sostenere che, proprio perché manca una esplicita previsione di indeducibilità, anche le sanzioni possono essere dedotte dal reddito d'impresa qualora siano presenti tutti i presupposti giuridici tributari coincidenti con i citati principi della competenza, dell'inerenza, della certezza, dell'oggettiva determinazione o della loro determinabilità.

Se il legislatore avesse voluto impedirne in tutto o in parte la deducibilità avrebbe dovuto sancirlo espressamente, come ha fatto in altre occasioni (si pensi agli omaggi ai clienti che costruiscono spese di rappresentanza, ai telefoni cellulari, o ai beni ad uso promiscuo, solo per citarne alcuni). In altre parole, per



ammettere la deducibilità di un costo non è necessario un espresso intervento legislativo, mentre serve, al contrario, una norma specifica per escluderla.

3) Altrettanto criticabile la tesi dell'Amministrazione Finanziaria che sostiene che la eventuale deducibilità contrasterebbe con la funzione afflittiva tipica della sanzione; prevedendo la indeducibilità della sanzione, la si viene di fatto a duplicare: l'ineducibilità delle sanzioni pecuniarie afflittive comporterebbe una ulteriore punizione non prevista da alcuna disposizione tributaria e quindi violerebbe il principio costituzionalmente sancito secondo cui nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso, e mutuato dal decreto sulle sanzioni amministrative che lo ha collocato all'art.3, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

4) Infine, a favore della deducibilità, possono essere citate delle fattispecie sostanzialmente analoghe, per le quali però il Fisco non ha negato la deducibilità.

Con RM 27/4/91 n. 9/174, ad esempio, è stata riconosciuta la deducibilità delle penalità derivanti da responsabilità contrattuali.

Parallelamente, si pensi alla circostanza per cui in presenza di un incidente stradale causato dal veicolo dell'impresa, la compagnia di assicurazione applica una penale che si riflette per più periodi d'imposta sui costi aziendali determinando un minore imponibile generalmente riconosciuto; il sinistro provocato è spesso correlato ad una infrazione al codice della strada che, se addebitata, dovrebbe avere il medesimo trattamento dei maggiori oneri assicurativi nonché delle spese di riparazione del bene incidentato, derivando tutti questi maggiori oneri dallo stesso inerente accadimento aziendale.

Un terzo esempio è dato dal caso in cui, per effetto di alcune gravi infrazioni al codice della strada, si subisca il sequestro dell'automezzo. Per rientrare in possesso del bene il contribuente dovrà versare oneri di dissequestro, nonché spese per la custodia di entità superiore alla stessa sanzione amministrativa come nel caso di circolazione di autoveicoli sottoposti a fermo amministrativo o che non sono stati periodicamente revisionati. Anche in questa ipotesi, a fronte di uno stesso avvenimento aziendale dovremmo avere la medesima rilevanza fiscale sia per gli oneri di dissequestro e custodia, sia per la contravvenzione. Poiché la deducibilità delle predette spese non è sottoposta a restrizioni specifiche, se non quelle generiche sull'utilizzo di alcuni mezzi di trasporto, anche la connessa sanzione dovrà essere dedotta dal reddito d'impresa in eguale misura e con pari dignità.

Un'altra considerazione che fa propendere per la deducibilità in oggetto è la seguente. Se i proventi di fonte illecita sono attratti a tassazione, e se il legislatore ha successivamente dovuto intervenire per escludere la deduzione dei costi sostenuti per commettere il reato, mentre nulla ha indicato per gli oneri derivanti da illeciti di tipo diverso e dalle sanzioni di natura penale, civile ed amministrativa, non si vede perché nel reddito d'impresa dovrebbero essere implicitamente ed automaticamente esclusi gli effetti derivanti dal sostenimento di oneri di natura sanzionatoria se inerenti all'attività dell'impresa.

Infine, si vuole citare anche la giurisprudenza favorevole alla deducibilità delle sanzioni: riferendosi alle sanzioni antitrust, anche se in posizione abbastanza isolata la sentenza della XLVII sezione della commissione tributaria provinciale di Milano n. 370/01 ha respinto la tesi della indeducibilità per effetto della illiceità del comportamento del contribuente.



## La misura della deduzione

Accertata l'inerenza fiscale delle contravvenzioni al codice della strada va però determinato l'eventuale limite alla loro deducibilità in funzione dell'art. 164 del Tuir, ossia della norma che disciplina le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto utilizzati nell'esercizio di impresa.

Dal momento che la norma non elenca in modo compiuto tutte le voci deducibili e che riguarda tutto il coacervo di spese e componenti negativi degli automezzi impiegati e che le sanzioni in oggetto individuano sempre e comunque il mezzo di trasporto, si ritiene che anche per le contravvenzioni vadano applicati i limiti prefissati. La deduzione viene limitata per presunzione assoluta al 50% solo per le autovetture, gli autocaravan, i ciclomotori ed i motocicli. La percentuale viene innalzata all'80% per gli stessi, se utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio ai sensi del comma 1, lettera b), del citato art. 164.

La deduzione delle sanzioni sarà invece integrale solo qualora i beni siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa (si pensi alle imprese che esercitano l'attività del trasporto, o a quelle di noleggio), se adibiti al trasporto pubblico o se concessi in uso ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta e per i veicoli non rientranti tra quelli elencati (ad esempio, gli autocarri).

## Conclusione

Il tentativo, da parte dell'Amministrazione finanziaria e da una parte della giurisprudenza, di considerare a priori indeducibile qualsiasi tipo di sanzione non ha alcun fondamento giuridico, ma soltanto squisitamente etico; tale assunto è fiscalmente errato e fuorviante poiché la morale può entrare a far parte del diritto vivente solo e soltanto se il legislatore decide di regolamentarne gli effetti.

La legislazione in materia di reddito d'impresa può prevedere quindi limitazioni, esclusioni parziali, condizioni particolari, ma non arriva mai ad escludere aprioristicamente e totalmente la deduzione di un componente negativo di reddito sostenuto nell'esercizio di un'attività imprenditoriale se regolarmente documentato e se sono rispettati i principi fondamentali della competenza, dell'oggettiva determinazione o presumibile determinabilità dell'onere e quello di inerenza.

Si spera dunque che sia la giurisprudenza sia l'Amministrazione Finanziaria riescano ad avere la forza di tornare indietro sui loro passi, ammettendo la deducibilità delle sanzioni nei limiti suesposti.