

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO  
TERZA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:  
MAIGA MARCO MARIA - Presidente  
CHIAMETTI GUIDO - Relatore  
GESUALDI MARIO - Giudice  
ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 15775/09 spedito il 27/11/2009  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES 2005  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO MILANO 2  
proposto dal ricorrente:  
NU. S.p.A.  
L.R. RO.PI.  
VIA (...) 20154 MILANO MI  
difeso da:  
DR. PA.LU. E D.SSA PA.RO.  
STUDIO PI.  
VIA (...) 20124 MILANO MI

Ricorso contro avviso di accertamento n. (...) emesso dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 2, con il quale veniva accertata, per l'anno 2005, una maggiore imposta IRES per Euro 35.742,00, oltre interessi e sanzioni.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Svolgimento del processo e motivi della decisione

Con ricorso depositato il 27 novembre 2009, la società ricorrente si opponeva all'avviso di accertamento di cui sopra, notificato il 30 settembre 2009.

L'atto impositivo de quo scaturiva dai rilievi contenuti nel P.V.C., redatto dai militari del Nucleo di Polizia Tributaria notificato a parte istante il 23 aprile 2009.

In sede di accesso i verificatori intervenuti avevano infatti accertato costi per oneri straordinari indebitamente dedotti per complessivi Euro 1.567.000,00; tali oneri, scaturenti da sanzioni irrogate dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, erano stati assunti dalla ricorrente a componenti deducibili dal reddito d'impresa, malgrado l'eccepita insussistenza di un plausibile nesso di causalità e necessarietà.

I militari intervenuti eccepivano, in merito al rilievo riscontrato, l'insussistenza dei principi generali di inerenza dei costi, di cui all'art. 109, D.P.R. n. 917/1986.

Motivando per relationem l'avviso di accertamento in oggetto, con il sopraccitato Processo Verbale di Constatazione, l'ufficio accertatore procedeva a rettificare, ai sensi degli artt. 39 e 40, D.P.R. n. 600/1973, il reddito imponibile della società verificata, accertando parzialmente a' sensi dell'art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973, una maggior imposta IRES per Euro 35.742,00, oltre interessi e sanzioni.

Costituendosi in giudizio il 27 novembre 2009, la ricorrente chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato, asseritamente illegittimo.

In primis parte istante confutava le asserzioni dell'ufficio accertatore, circa l'insussistenza del requisito di inerenza in relazione alle componenti negative di reddito, oggetto di rettifica.

Affermava infatti che le sanzioni comminate dall'Autorità Garante, in questa sede oggetto del contendere, scaturivano da un'accertata intesa tra imprese operanti sui mercati del latte, in violazione dell'art. 2, comma 2, lettera b), L. n. 287/1990.

Tale intesa restrittiva aveva consentito alle imprese partecipanti di praticare prezzi di vendita elevati, con conseguente incremento dei profitti e, pertanto, del reddito d'impresa, fiscalmente imponibile.

A giudizio di parte istante, la dimostrazione dell'inerenza dei costi dedotti, in esito alla comminazione delle sanzioni de quibus, risulterebbe auto - evidente, in re ipsa, se declinata nel rapporto di causa effetto tra il comportamento anticoncorrenziale dalla stessa assunto (e sanzionato) ed i maggiori ricavai imponibili conseguiti.

In secondo luogo, parte istante affermava che coerentemente all'art. 14, comma 4 della Legge n. 537/1993, le componenti negative di reddito, correlate alla produzione di redditi imponibili derivanti dall'esercizio di attività illecite, erano da considerarsi legittimamente deducibili.

Insisteva pertanto che la natura di sanzione amministrativa delle componenti negative de quibus, risultava inconferente relativamente alla deducibilità delle stesse, dal risultato imponibile d'esercizio.

*Sulla base di tali adduzioni, parte istante chiedeva in via preliminare la sospensione dell'avviso di accertamento de quo, invocando la sussistenza dei requisiti del fumus boni juris e del periculum in mora.*

*Insisteva altresì, chiedendo nel merito di annullare l'avviso di accertamento in questa sede impugnato.*

*Il resistente ufficio, costituitosi in giudizio il 21 gennaio 2010, controdeduceva alle asserzioni di parte istante, chiedendo il rigetto del ricorso de quo e la conseguente declaratoria di legittimità dell'avviso di accertamento in epigrafe.*

*Affermava in primis che con la Risoluzione n. 89 del 12 giugno 2001, l'A.F. si era espressa per la non inerenzia delle sanzioni antitrust alla luce della loro funzione repressiva e preventiva.*

*A corroborazione di quanto appena addotto, parte resistente menzionava i riferimenti ai documenti di prassi agenziale ex plurimis Circolare n. 42 del 26 settembre 2005 e Circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, adducendo altresì i pronunciamenti della C.T.C., n. 1763 del 4 luglio 1983 e della Corte di Cassazione, sentenza n. 7071 del 29 maggio 2000.*

*Eccepiva, nel seguito, l'asserzione di parte ricorrente circa l'asserita deducibilità dei componenti negativi di reddito, correlati alla produzione di redditi imponibili derivanti dall'esercizio di attività illecite; confutava infatti che la deducibilità di suddetti costi andava tenuta opportunamente distinta dalla deducibilità delle eventuali sanzioni pecuniarie, comminate in conseguenza di suddetti comportamenti illeciti.*

*Affermava pertanto l'insussistenza di qualsiasi rapporto funzionale tra il costo imputabile alle sanzioni de quibus ed i ricavi illecitamente conseguiti.*

*Sulla base delle motivazioni addotte, chiedeva di respingere il ricorso de quo.*

*All'udienza assente il rappresentante dell'ufficio anche se regolarmente notiziato; presente il rappresentante di parte ricorrente che ha insistito nelle proprie richieste ed eccezioni.*

*Il ricorso è fondato e viene accolto.*

*Il costo non ammesso in deduzione dall'ufficio per complessivi Euro 1.567.000,00, che deriva da sanzioni pecuniarie irrogate dall'Autorità Garante ed è alla base dell'imposta accertata per Euro 35.742,00, è, per il Consesso giudicante, ex adverso "costo deducibile".*

#### *I motivi dell'accoglimento del ricorso sono i seguenti.*

*L'Autorità Garante deliberava l'esistenza di un'intesa tra imprese, operanti sui mercati del latte di partenza e vari tipi di latte speciale, in violazione dell'art. 2, comma 2, lett. b) della legge 287/90.*

*In conseguenza di tale delibera, l'Autorità Garante comminava una sanzione amministrativa pecuniaria, nella misura di Euro 1.567.000,00.*

*A giudizio dell'ente impositore, i comportamenti contestati alla società erano considerati molto gravi, in quanto tendenti a coordinare le politiche di prezzo, al fine di eliminare la concorrenza basata per l'appunto sul prezzo, e mantenere, di conseguenza, i prezzi assai più elevati rispetto ad altri mercati europei.*

*La sanzione veniva ripresa per carenza del requisito dell'inerenzia (art. 109, comma 5 D.P.R. 917/86).*

*Preliminarmente, questo Collegio rileva che il comportamento anticoncorrenziale, sanzionato in via amministrativa, ha contribuito a produrre maggiori ricavi imponibili e, quindi, il suo collegamento con l'attività dell'impresa e, dunque, l'inerenzia, risulta in "re ipsa", tanto che da sola basterebbe a giustificare la deducibilità fiscale delle sanzioni antitrust, in forza di un nesso diretto ed immediato con l'attività d'impresa.*

*Esiste dunque un rapporto funzionale o, meglio, di causa - effetto tra l'attività posta in essere dalla ricorrente e il conseguimento dei maggiori ricavi imponibili.*

*Ciò vuol dire che, in presenza di maggiori ricavi, si ottiene più reddito e soprattutto gettito a beneficio dell'A.F. Se questo è l'assunto, le sanzioni de quibus sono dunque suscettibili alle fattispecie di cui all'art. 109, comma 5 TUR e, pertanto, confacenti al principio dell'inerenzia, ivi ascritto.*

*A guisa di un costo sostenuto, direttamente correlabile ad un ricavo conseguito, le sanzioni comminate dall'Autorità Garante sono da qualificarsi, a tutti gli effetti, costi deducibili ai fini della determinazione del reddito imponibile.*

*A giudizio di chi scrive, addurre che l'entità della sanzione costituisca un "costo deducibile" dal reddito imprenditoriale, non significa neutralizzare, interamente, la "ratio" punitiva della penalità, trasformandola in un risparmio di imposta, cioè quasi in un premio per le imprese che abbiano agito in violazione della norma antitrust.*

*Come, da un lato, l'ufficio ha incassato maggiori imposte su un monte ricavi più elevato del normale (per maggiorazione dei prezzi), di conseguenza, bisogna anche considerare il relativo costo, rendendolo deducibile (sanzione antitrust), in quanto punizione che l'azienda ha pagato per aver venduto beni (e quindi ottenuto ricavi) in modo illecito, condizionando artificiosamente il mercato. Ci deve essere "correlazione fra ricavi e costi".*

*A giudizio dell'ufficio, in aderenza al principio di legalità delle sanzioni, di cui all'art. 25 della Costituzione, le sanzioni, così comminate, sono da ritenersi indeducibili; ex multis, l'ente accertatore afferma che l'esito sanzionatorio, di un comportamento illecito, è da considerarsi sempre indeducibile. Ex adverso, è da notare che, in campo fiscale, la deducibilità di costi, correlati ad attività illecite i cui proventi sono assoggettati a tassazione, viene disciplinata in modo esplicito ed articolato.*

*Su tale punto è giusto il richiamo al comma 4 dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 che ha stabilito la deducibilità dei componenti negativi di reddito, correlati alla produzione di redditi imponibili derivanti dall'esercizio di attività illecite.*

*Se così non fosse, il contribuente verrebbe ad essere colpito due volte, una prima volta, direttamente, tramite la sanzione appositamente prevista, una seconda, in via indiretta, per effetto della supposta indeducibilità della sanzione medesima, che condurrebbe alla tassazione di un*

reddito inesistente. Va altresì ricordato che le sanzioni comminate dall'Autorità Garante hanno caratteri particolari, che le differenziano dalle pene di natura puramente "afflittiva".

Legge n. 537793, art. 14: "nazionalizzazioni e soppressioni tributarie e recupero di imposte e di base imponibile" Comma 4: Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, 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 relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria.

Tali sanzioni hanno carattere "ripristinatorio" o "risarcitorio", perché con la loro comminazione l'Autorità Garante anela a riequilibrare il mercato, compromesso dal comportamento anticoncorrenziale, (che deve avvenire commisurando la sanzione irrogata ai ricavi lordi dell'impresa).

Data la peculiarità pubblicistica della medesima, questa va a colpire un comportamento che ha leso una serie di norme giuridiche, dirette alla tutela del mercato, ossia un interesse pubblico, e non collettivo, che ha comunque un diverso spessore rispetto al primo nell'ambito della gerarchia delle figure sostanziali di tutela del nostro ordinamento.

È evidente il collegamento tra il presupposto di sanzione antitrust, il conseguimento di indebiti ricavi imponibili e l'intento del legislatore di captare, attraverso la sanzione, proprio quei ricavi indebitamente ottenuti con comportamenti atti a falsare la concorrenza.

Questo Giudice riprende anche l'orientamento della Cassazione, pressoché costante (Cass. Sez. Trib. 30/7/2007 n. 16826; Cass. Sez. Trib. 21/1/2009 n. 1465), giudica essenziale, ai fini della funzionale correlatività tra costi e ricavi, o meglio sull'incidenza che i costi hanno sulla determinazione dell'imponibile, non tanto la loro esplicita e diretta connessione ad una determinata componente del reddito, bensì la loro correlazione ad una attività potenzialmente idonea a produrre reddito, laddove l'avverbio "potenzialmente" rende ben chiaro il concetto di quelli che sono gli atti illeciti, o illegittimi, di cui si tratta, ossia quelli che attengono all'abuso di posizione dominante o intese tra le varie società, che eludono le norme poste a tutela della libera concorrenza.

È certo che, bisogna compiere un leggero sforzo interpretativo, tenuto conto della necessità di considerare un aspetto commerciale più ampio, e non limitato alla sola interpretazione del concetto di sanzione vera e propria. Se l'orizzonte interpretativo si amplia, e si incunea in una visione quasi a 360 gradi del contesto economico, non è difficile definire tale sanzione come costo deducibile.

Alla luce di quanto sopra, il Collegio rileva che la sanzione de qua, non essendo di carattere tributario, poiché comminata dall'Autorità Garante, non può essere considerata indeducibile, come sostiene l'ufficio.

L'operato di parte ricorrente è corretto, e l'avviso di accertamento spiccato dall'AdE viene totalmente annullato. Data la particolarità del caso, le spese di giudizio vengono compensate fra le parti.

Il Collegio giudicante