



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# INNOVAZIONE E DIRITTO

## (1) In tema di deducibilità della penale contrattuale dal reddito d'impresa

di Irene Pini

### ABSTRACT

*The sentence in comment analyses the issue related to the deductibility of the paid sums as penalty clause.*

*The Supreme Court, to answer the question, examines the “principle of inberence” and compares the different natures of penalty clause and administrative sanctions.*

*The penalty clause, unlike administrative sanctions, hasn't, according to the Supreme Court, a punitive aim; it has instead the purpose of strengthening the contractual link and of liquidating in advance the reparation.*

*According to the considerations developed concerning the “principle of inberence” and the nature of penalty clause, the Supreme Court rules that the penalty clause paid for the delay in the fulfillment or the breach is deductible since it is inherent to the business income.*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Cenni sul principio di inerenza – 3. La funzione della clausola penale – 4. Clausola penale e sanzioni amministrative: le due diverse nature a confronto – 5. Considerazioni conclusive. L'imputazione a periodo nell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria

#### 1. Premessa.

La Corte di Cassazione, con un'articolata sentenza concernente plurimi rilievi attinenti alla determinazione della base imponibile del reddito d'impresa, ha affrontato, tra l'altro, la problematica relativa alla deducibilità delle somme corrisposte in base ad una clausola penale.

I Giudici hanno respinto la tesi dell'Agenzia delle entrate (ricorrente) e affermato la deducibilità di quanto corrisposto a titolo di clausola penale. In specie, con una sentenza ben strutturata ed argomentata, la Suprema Corte individua il punto di partenza del suo ragionamento nel principio di inerenza, il quale richiede, necessariamente, che tra i componenti negativi del reddito e l'attività dell'impresa debba intercorrere, pena l'indeducibilità dei costi ed oneri, un nesso di causalità o attinenza, escludendosi, quindi, la deducibilità di quei costi che appaiono estranei alle finalità dell'attività svolta dal soggetto passivo. È quindi innegabile come il principio stesso richieda una correlazione che deve sussistere, ai fini della determinazione del reddito, tra i componenti negativi e l'attività d'impresa esercitata.

Dopo aver chiarito quando un costo può ritenersi deducibile, la Corte distingue la penalità contrattuale dalle sanzioni amministrative, per le quali, invero, la giurisprudenza si è espressa nel senso della indeducibilità, in quanto l'illecito non può essere ricondotto ad un'attività inerente all'impresa: esso non costituisce fonte di oneri e la sanzione non può annoverarsi quale fattore produttivo, essendo la reazione dell'ordinamento all'infrazione commessa.

In particolare, è stato sostenuto che la clausola penale non presenta natura e finalità sanzionatoria o punitiva, in quanto persegue i seguenti obiettivi: rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria. A suffragio della propria considerazione, la Suprema Corte ha richiamato la facoltà del giudice di ridurre equamente l'importo della clausola penale, qualora si venga a configurare un abuso o sconfinamento dell'autonomia privata oltre specifici limiti di equilibrio contrattuale.

Ne consegue che l'eventuale ipotesi di inadempimento, giusta la quale detto rimedio diviene operante, lungi dal costituire elemento esterno all'attività d'impresa è, invece, sintomatico delle circostanze di fatto nelle quali tale attività viene a svolgersi, anche attraverso le difficoltà, più o meno transitorie, nelle quali l'imprenditore può trovarsi. Pertanto, le penalità versate in funzione di ristoro per il ritardo nella consegna di beni e servizi contemplate dal contratto intercorso tra le parti rappresentano una spesa inerente all'attività dell'impresa e, di conseguenza, per definizione deducibile dal reddito.

## *2. Cenni sul principio di inerenza.*

Per giustificare la deducibilità della clausola penale dal reddito d'impresa, è opportuno ripercorrere brevemente il ragionamento svolto dalla Corte elaborando alcune considerazioni generali, senza pretese di esaustività, sul concetto di inerenza.

Occorre preliminarmente indirizzare l'analisi verso la portata contenutistica di tale principio collocandolo nella sistematica propria dell'imposizione sul reddito, nonché verso la sua funzione nell'assetto della fiscalità d'impresa.

La norma da cui discende la vigenza attuale del principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa viene generalmente individuata nel comma 5 dell'art. 109 (*ex art. 75*) *tuir*, il quale stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa.

Tale norma, secondo parte della dottrina<sup>242</sup>, in realtà disciplina una ipotesi più ristretta<sup>243</sup> rispetto al tema dell'inerenza, in quanto è diretta a prevenire un effetto di indebita estensione della portata di norme di agevolazione tributaria, condizionando la deducibilità dei componenti negativi alla riferibilità degli stessi ad attività o beni produttivi di proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Nella sostanza, si ritiene che il legislatore tributario abbia preferito delineare un profilo di inerenza alquanto elastico<sup>244</sup> che renda possibili giustificazioni interpretative affidate alla prassi e per un certo verso estemporanee<sup>245</sup>.

L'inerenza esprime il nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa; se un costo non è sostenuto in funzione della produzione dei ricavi, esso non è deducibile; in altri termini, non è un *prius* del reddito, non è un elemento che serve a produrlo, ma un *posterius*, una forma di impiego del reddito prodotto<sup>246</sup>. La costruzione del principio in parola è di conseguenza basata, come già accennato, su parametri oggettivi, riferiti cioè alle singole fattispecie rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile: i componenti negativi devono avere un nesso di causalità con l'esercizio dell'impresa nel senso che deve trattarsi di costi che non sarebbero stati sostenuti se l'impresa non fosse esistita.

Come la stessa Corte ha avuto modo di precisare in numerosi occasioni, richiamando la disposizione di cui all'art. 109, comma 5 tuir, l'inerenza richiede soltanto la riferibilità degli oneri all'impresa. In particolare, configura una relazione tra due concetti, la spesa e l'impresa, che implica un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e

<sup>242</sup> Le diverse posizioni sono riportate in O. NOCERINO, *Il problema dell'individuazione di un principio generale (inespresso) di inerenza*, in *Rass. Trib.*, I, 1995, 908; L. ROSA, *Il principio di inerenza*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa*, a cura di G. TABET, Padova, 1997, 139; G. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, 448 ss.; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. TESAURO, II, Torino, 1994, 557.

<sup>243</sup> La ristrettezza di tale norma può affermarsi anche alla luce del recente orientamento giurisprudenziale, che sarà brevemente analizzato nel presente paragrafo, secondo il quale, accanto ad un profilo oggettivo di inerenza, deve sussistere, per la deduzione di un costo, anche l'inerenza soggettiva, profilo che non pare essere disciplinato dall'art. 109, comma 5, tuir.

<sup>244</sup> Cfr. G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1995, 557. L'Autore afferma che quella dell'inerenza è una "norma senza disposizione". Ciò sarebbe, secondo l'Autore, conseguenza di una precisa volontà del legislatore di evitare l'enunciazione di una nozione che condurrebbe, da una parte, ad una banalizzazione della fattispecie e, dall'altra, non consentirebbe di risolvere alla "fonte" i dubbi circa la deducibilità o meno di determinate componenti negative di reddito.

<sup>245</sup> Cfr. M. PROCOPIO, *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 2009, 2.

<sup>246</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2008, 137.

diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili<sup>247</sup>.

La funzione dell'inerenza è, insomma, quella di evitare che il soggetto passivo possa dedurre, quali componenti negativi, costi ed oneri di carattere personale o, comunque, estranei all'attività esercitata.

Per completezza espositiva, si deve segnalare che accanto al profilo oggettivo, come sopra delineato, del principio di inerenza, è andato formandosi un orientamento giurisprudenziale che fa leva su una connotazione soggettiva del principio stesso e che presenta peraltro questioni di indubbia problematicità.

Per sommi capi, si ricorda che, di recente, la giurisprudenza di legittimità<sup>248</sup>, affrontando casi concernenti l'imposta indiretta dell'Iva nelle operazioni soggettivamente inesistenti, ha elaborato il principio secondo il quale non è più sufficiente la mera inerenza oggettiva tra costo e l'attività d'impresa, ma è richiesta anche la presenza di un'inerenza soggettiva, ovverosia la non consapevolezza da parte del soggetto utilizzatore delle fatture, che le stesse siano emesse da un soggetto diverso dall'oggettivo prestatore, circostanza che deve essere debitamente provata dal committente-cessionario<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup> Cfr. Cass., 30 luglio 2007, n. 16826, in *Rass. Trib.*, 6/2007, 1796 ss., con nota di G. ZIZZO, *Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione*, Cass., 19 novembre 2007, n. 23863, in *Il Fisco*, 44/2007, 6432 ss.; Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465, in banca dati *fisconline*.

<sup>248</sup> Cfr. Cass., 24 luglio 2009, n. 17377, in banca dati *DeJure*; Cass., 11 aprile 2011, n. 8211, in banca dati *DeJure*.

<sup>249</sup> Cfr. R. ARTINA, *L'indeducibilità dei costi relativi a fatture per operazioni inesistenti*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 8/2011, 26 ss.

Questa metamorfosi<sup>250</sup> del principio di inerenza deriva dall'intenzione della Cassazione di impedire che il soggetto, che ha posto in essere l'operazione soggettivamente inesistente, possa avvantaggiarsi, deducendoli, dei costi<sup>251</sup> afferenti appunto a tale operazione che la legge configura come reato (art. 2, d.lgs. 74/2000)<sup>252</sup>. In definitiva, secondo questo innovativo orientamento giurisprudenziale, la deducibilità dei costi non sarebbe più subordinata esclusivamente alla sussistenza dell'“inerenza oggettiva” di tali spese all'attività compiuta (così come normativamente sancito dall'art. 109 tuir); sarebbe altresì necessario, in particolare per quanto concerne le operazioni soggettivamente inesistenti, verificare la sussistenza anche dell'inerenza soggettiva, ossia della non consapevolezza, per il contribuente

<sup>250</sup> Tale orientamento giurisprudenziale si pone in contrasto con quello (cfr. Cass., 8 settembre 2006, n. 19353, in *Riv. giur. Trib.*, 45/2006, 3574 ss., con commento di C. PINO, *Possibile dedurre i costi anche in presenza di fatture false se le operazioni sono reali*; Cass., Sez. trib., 29 aprile 2011, n. 9537, in *fisconline*, con commento di D. AVORIO e B. SANTACROCE, *Ribadita la deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti*, in *Corr. Trib.*, 28/2011, 2258 ss.), secondo il quale, al fine del riconoscimento della legittimità della deduzione di un costo, occorre solamente verificare che le operazioni siano state realmente eseguite. Cfr. Cass., 19 gennaio 2010, n. 735, in *fisconline*, con commento di M. DAMIANI, *Operazioni vere e fatture false: la deducibilità dei costi*, in *Corr. Trib.*, 13/2010, 1025 ss. La Corte, nella suddetta sentenza, afferma che l'inesistenza (soggettiva) dell'operazione non esclude la deducibilità dei costi per l'acquisto da un soggetto diverso da quello indicato in fattura, ma il loro riconoscimento è soggetto all'onere probatorio a carico della parte che lo invoca, da fondare su elementi certi e precisi, come richiede l'art. 109 tuir. Non è, quindi, la natura dell'operazione soggettivamente inesistente a determinare l'indeducibilità del costo, secondo i principi espressi dalla Cassazione, quanto l'inaffidabilità dell'impianto contabile e della documentazione dell'operazione, costituita da fattura, emessa da soggetto che non è parte del rapporto economico. Grava, pertanto, sul soggetto acquirente dare idonea prova della corretta quantificazione del costo mediante altri elementi, dotati dei requisiti di certezza e precisione (tali, ad es., possono essere i contratti o altra documentazione, come commissioni, lettere di conferma ecc., intercorsi con l'effettivo fornitore, da cui risulti l'ammontare del prezzo pattuito o documenti di consegna e trasporto, che trovino poi coerenza con i mezzi di pagamento). Le apparenze contabili, non affidabili, vengono in sostanza superate non solamente a scapito del contribuente ma anche a suo favore, se è possibile accertare *aliunde* i veri elementi soggettivi ed oggettivi dell'operazione, in conformità alla norma (art. 109 tuir) che prevede che siano certi e precisi anche se non risultanti dalle scritture contabili.

<sup>251</sup> La giurisprudenza di merito ha affermato che: “Una volta che sia accertato che la fattura non rappresenta una reale operazione intervenuta tra l'apparente fornitore e l'apparente cliente, essa non può per definizione costituire prova del fatto che dà origine alla deduzione: un documento falso non può costituire una prova della circostanza falsamente rappresentata. Inoltre, la deduzione dei costi non sarebbe consentita perché vietata da espressa disposizione di legge: il comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537/1993. Questa norma prevede, in effetti, che nella determinazione dei redditi non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti” (Commissione tributaria provinciale di Ravenna, Sez. I, 10 dicembre 2008, n. 112, in *Dial. Trib.*, 7/2009, 641 ss., con commento di A. MARCHESELLI, *Indeducibilità dei costi illeciti: una norma incostituzionale dagli esiti paradossali*, il quale osserva che l'intenzione del legislatore è limitare la deduzione di costi inerenti, per finalità *lato sensu punitive*: escludere dalla deduzione attività che lo stesso ordinamento disapprova. Se così è, sorge, secondo l'Autore, il dubbio che sussista un contrasto con i principi costituzionali che disciplinano il fenomeno tributario e, in particolare il principio di capacità contributiva. Sottoporre a imposizione un provento lordo è soluzione evidentemente contraria all'art. 53 Cost., posto che implica l'imposizione di una ricchezza in tutto o in parte inesistente.

<sup>252</sup> Cfr. A. LOSAVIO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed inerenza soggettiva: la Cassazione ribadisce la propria giurisprudenza del disvalore*, in *Riv. giur. Trib.*, 5/2010, 432 ss.

che vuole dedurre il costo, di essere stato parte di un'attività fraudolenta svolta a monte da altri a sua insaputa.

### 3. *La funzione della clausola penale.*

Dopo aver brevemente e senza pretese di esaustività delineato alcuni tratti salienti del principio di inerenza, occorre domandarsi se la penalità contrattuale versata dall'impresa per il ritardo o l'inadempimento possa essere considerata un costo inerente al reddito d'impresa e pertanto deducibile. La Cassazione, al fine di fornire una risposta al quesito, ritiene indispensabile analizzare la funzione dell'istituto<sup>253</sup>, sulla quale occorre pertanto soffermarsi, inserendo così un ulteriore tassello nel ragionamento della Corte.

La clausola penale, disciplinata dagli artt. 1382 c.c. e ss., consiste in una pattuizione mediante la quale debitore e creditore convengono, che in caso di inadempimento o ritardo, uno dei contraenti è tenuto ad una determinata prestazione, con l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promossa, salvo che sia stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore. La parte inadempiente è tenuta a pagare la penale solo se l'inadempimento o il ritardo nell'adempimento è dovuto ad un fatto ad essa imputabile e a prescindere dalla sua importanza; nulla è dovuto, invece, se tale inadempimento dipende da forza maggiore o caso fortuito. Si deve inoltre affermare che, secondo l'opinione prevalente, l'operatività della penale scatta automaticamente, nel senso cioè che il solo fatto dell'inadempimento farebbe sorgere immediatamente il diritto al risarcimento in capo alla controparte, senza che si renda necessaria la costituzione in mora del debitore<sup>254</sup> e, dunque, senza un'espressa dichiarazione del creditore idonea a rendere nota alla parte inadempiente la volontà di avvalersi della clausola inserita nel contratto *ex art.* 1382 c.c.

La clausola in questione implica la quantificazione preventiva del danno conseguente all'inadempimento e produce un effetto tipico: "la penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno" (art. 1382, comma 2, c.c.).

<sup>253</sup> Cfr. F. AGNINO, *Clausola penale e tutela del consumatore*, Milano, 2009, 31 ss.; L. BOZZI, *La clausola penale tra risarcimento e sanzione: lineamenti funzionali e limiti dell'autonomia privata*, in *Europa e diritto privato*, 2005, 1087 ss.; M. DE LUCA, *La clausola penale*, Milano, 1998, 25 ss.; S. MAZZARESE, *Clausola penale, artt. 1382-1384*, in *Il codice civile. Commentario*, Milano, 1999, 150 ss.; F. MOLFESE, *La clausola penale*, in *Giur. It.*, 2/2008, 513 ss.; G. PERLINGIERI, *Codice Civile Annotato con la dottrina e giurisprudenza*, Tomo IV, Napoli, 2010, 873 ss.

<sup>254</sup> Cfr. Cass., Sez. I, 24 settembre 1999, n. 10511, in banca dati *DeJure*. La Corte si è occupata della questione concernente la determinazione del momento di decorrenza degli effetti della penale (dal momento dell'inadempimento ovvero da quello della eventuale costituzione in mora). Il Collegio Giudicante ha risolto il problema nel senso che la costituzione in mora non è necessaria e che, di conseguenza, gli effetti della penale decorrono dall'inadempimento.

Le due teorie principali elaborate da dottrina e giurisprudenza, al fine di individuare la funzione della clausola penale, sono la teoria della funzione risarcitoria e la teoria della funzione sanzionatoria.

Secondo l'orientamento maggioritario<sup>255</sup>, la clausola penale ha funzione risarcitoria, cioè volta alla determinazione di una liquidazione preventiva e forfettaria del danno derivante dall'inadempimento o dal ritardo. Per funzione risarcitoria si intende la corrispondenza sostanziale della penale con ragioni creditorie di reintegrazione patrimoniale che restano affidate all'autonomia privata e che sono avulse dal consueto onere probatorio della quantificazione dei danni<sup>256</sup>.

Tale concezione, nel segno di continuità con il codice del 1865 (che all'art. 1212 faceva riferimento alla penale come compensazione dei danni che soffre il creditore), è avvalorata dalla lettura della Relazione al codice civile, che richiama proprio, per l'esegesi dell'art. 1382 c.c., la funzione di liquidare il danno subito dal creditore a causa dell'inadempimento o del ritardo. La giurisprudenza, che accoglie tale teoria<sup>257</sup>, utilizza un argomento logico: la penale si deve pagare anche se l'inadempimento è incolpevole e, quindi, anche quando non c'è nulla da sanzionare<sup>258</sup>.

La teoria sanzionatoria, o afflittiva, nega invece che la clausola penale abbia funzione risarcitoria e le attribuisce, invece, lo scopo immanente di precostituire una vera e propria sanzione<sup>259</sup>, o, più decisamente, una vera e propria pena<sup>260</sup> per l'inosservanza del comportamento dovuto. Entro tale orientamento, infatti, si profila la riconducibilità della clausola penale alle cd. pene private. L'interpretazione della funzione della penale come sanzione trova la sua genesi nella riflessione secondo la quale, a volte, le parti stabiliscono

<sup>255</sup> Cfr. F. GERBO, *Clausola penale e danno*, in *Riv. dir. civ.*, 1983, II, 207 ss.; F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, III, Milano, 1959, 584; R. SCOGNAMIGLIO, *I contratti*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da GROSSO, SANTORO e PASSARELLI, Milano, 1961, 146.

<sup>256</sup> Cfr. A. DE CUPIS, *Il danno. Teoria generale della responsabilità civile*, III, Milano, 1979, 523 ss.

<sup>257</sup> Cfr. Cass., 20 luglio 1984, n. 5305, in *Foro It. Rep.*, 1984, voce *Contratto in genere*, n. 185; Cass., 17 ottobre 1985, n. 5122, in *Foro It. Rep.*, voce *Contratto in genere*, n. 193; Cass., 10 giugno 1991, n. 6561, in banca dati *DeJure*; Cass., 10 luglio 1996, n. 6298, in *Mass. Giust. Civ.*, 7/1996, 970 ss.; Cass., Sez. III, 26 giugno 2002, n. 9295, in banca dati *DeJure*; Cass., Sez. II, 4 marzo 2005, n. 4779, in banca dati *DeJure*; Cass., 9 novembre 2009, n. 23706, in banca dati *DeJure*.

<sup>258</sup> Cfr. Cass., 21 giugno 1995, n. 6976, in *Giur. It.*, 1996, II, 488 ss.

<sup>259</sup> Cfr. A. CATAUDELLA, *I contratti*, Torino, 1994, 75.

<sup>260</sup> Cfr. MAGAZZU', *Clausola penale*, in *Enc. Dir.*, VII, Milano, 1960, 189; A. MARINI, *La clausola penale*, Napoli, 1984, 5 ss.; M. TRIMARCHI, *La clausola penale*, Milano, 1954, 68.

una clausola penale per il caso in cui l'inadempimento di un obbligo contrattuale di per sé sia incapace di provocare un danno patrimoniale<sup>261</sup>.

Con tale impostazione concordano quegli Autori secondo i quali “la funzione della clausola penale è prevalentemente sanzionatoria e non risarcitoria, in quanto il suo ammontare non è correlato all'ammontare del danno e l'obbligo di corrisponderla, prescinde, addirittura, dalla stessa esistenza di un danno”<sup>262</sup>.

Vi è poi chi intravede nella penale una pluralità di funzioni, precludendo l'individuazione di qualsivoglia funzione tipica<sup>263</sup>. Le parti, secondo questa teoria, potranno apporre ad un contratto la clausola penale per: a) creare convenzionalmente una sanzione altrimenti non garantita dall'ordinamento; b) indurre il debitore ad adempiere, prevedendo un risarcimento del danno in misura superiore al danno prevedibile; c) limitare forfettariamente il risarcimento ad una somma prestabilita; d) evitare controversie sulla misura del danno o, comunque, su una parte di esso.

La funzione della clausola penale sarebbe pertanto configurabile come una variante dell'obiettivo economico che i contraenti intenderanno perseguire durante le negoziazioni del contratto. Il fondamento giuridico di tale tesi viene infatti individuato nella autonomia contrattuale di cui le parti possono godere in piena libertà durante le trattative.

La sentenza in commento, escludendo la natura e la finalità sanzionatoria o punitiva della clausola penale, accoglie pienamente la teoria risarcitoria, richiamando a suffragio la giurisprudenza della sezione civile della Corte stessa che definisce chiaramente la clausola penale come un patto accessorio del contratto<sup>264</sup>, con funzione sia di coercizione

<sup>261</sup> Cfr. F. GALGANO, *Degli effetti del contratto, sub. Artt. 1372-1386*, in *Commentario al codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna – Roma, 1993, 166.

<sup>262</sup> Cfr. A. CATAUDELLA, *op. cit.*, 75; M. TRIMARCHI, *op. cit.*, 68.

<sup>263</sup> Cfr. G. DE NOVA e R. SACCO, *Obbligazioni e contratti*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. RESCIGNO, X, Torino, 2002, 160 ss.; G. GORLA, *Il contratto. Problemi fondamentali trattati con il metodo comparativo e casistica. Lineamenti generali*, I, Milano, 1955, 240 ss.

<sup>264</sup> Si deve rilevare che anche la natura, oltre alla funzione, della clausola penale è stata oggetto di dibattito. Si è discusso, infatti, se la clausola penale abbia natura accessoria o autonoma rispetto al contratto. L'orientamento maggioritario definisce la natura della penale come accessoria. Detta clausola è un patto privo di una propria autonomia, che segue le sorti dell'obbligazione cui è collegata, con la funzione di predeterminare l'ammontare del danno per il caso di inadempimento o di ritardo. La penale rappresenta, quindi, uno degli elementi accidentali del contratto ad essa presupposto ed è destinata a completare il regolamento negoziale di cui fa parte. Dall'accessorietà discende che l'invalidità dell'accordo principale travolge anche la clausola ed i suoi effetti, mentre non necessariamente l'invalidità di questa compromette il contratto principale. Cfr. Cass., 6 novembre 1998, n. 11204, in *Foro It.*, Rep., 1998, voce *Contratto in genere*, col. 419; Cass., Sez. II, 15 febbraio 2005, n. 2209, in banca dati *DeJure*; Cass., 26 settembre 2005, n. 18779, in banca dati *DeJure*.

all'adempimento che di predeterminazione della misura del risarcimento in caso di inadempimento<sup>265</sup>.

I Supremi Giudici, al fine di argomentare la propria posizione interpretativa, richiamano la facoltà del giudice di ridurre equamente, secondo il proprio prudente apprezzamento, l'importo della clausola penale, inserita di comune accordo dalle parti nel contratto, qualora si venga a configurare un abuso o sconfinamento dell'autonomia privata oltre specifici limiti di equilibrio contrattuale.

Il potere attribuito all'organo giudicante esprime sia il principio dell'intangibilità contrattuale e dell'autonomia negoziale delle parti che la piena attuazione del principio dell'equità, secondo cui la riduzione della penale manifestamente eccessiva funge da correttivo dell'equilibrio contrattuale. In altre parole, la *ratio* sottesa è da rintracciare nel tentativo di perseguire superiori interessi dell'ordinamento (bisognevole di difesa oltre all'autonomia contrattuale delle parti), da individuarsi nello sforzo di evitare che posizioni soggettive meritevoli di tutela siano compromesse. Un simile intervento del giudice di merito può essere giustificato solo se alla penale si attribuisce finalità risarcitoria, in quanto se la funzione di detta clausola venisse ricondotta alla teoria sanzionatoria non potrebbe certo essere configurabile l'intervento dell'organo giudicante sulla sproporzione tra l'importo liquidato e il danno effettivamente subito.

<sup>265</sup> Cfr. Cass., 10 giugno 1991, n. 6561 in banca dati *DeJure*; Cass., 19 gennaio 2007, n. 1183, in banca dati *Il Foro It.*; Cass., 9 novembre 2009, n. 23706, in banca dati *DeJure*. In particolare afferma la Suprema Corte nel 2007: "La clausola penale non ha natura e finalità sanzionatoria o punitiva. Essa assolve la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria, tant'è che se l'ammontare fissato venga a configurare, secondo l'apprezzamento discrezionale del giudice, un abuso o sconfinamento dell'autonomia privata oltre determinati limiti di equilibrio contrattuale, può essere equamente ridotta. Quindi, se la somma prevista a titolo di penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno subito e da una rigida correlazione con la sua entità, è in ogni caso da escludere che la clausola di cui all'art. 1382 c.c. possa essere ricondotta all'istituto dei *punitive damages* proprio del diritto nordamericano, istituto che non solo si collega, appunto per la sua funzione, alla condotta dell'autore dell'illecito e non al tipo di lesione del danneggiato, ma si caratterizza per un'ingiustificata sproporzione tra l'importo liquidato e il danno effettivamente subito". Si segnala che con l'espressione "*punitive damages*", in brevissima sintesi, si suole fare riferimento ad una categoria di danni propria dell'esperienza nordamericana a diretto vantaggio del danneggiato. Essi si aggiungono alla somma di denaro che tradizionalmente svolge una funzione di riparazione, in quanto si configurano quale condanna esemplare e afflittiva, che supera il danno realmente subito dal danneggiante. Oltre a determinare, se del caso, conseguenze penali, i fatti illeciti determinano la reazione dell'ordinamento, il quale, nell'apprestare questo rimedio, considera e valuta unicamente la posizione del danneggiato, attuando in tal modo una funzione non riparatoria, bensì deterrente. Spunti dottrinali in materia di *punitive damages* possono essere ricercati in G. PONZANELLI, *I punitive damages nell'esperienza nordamericana*, in *Riv. dir. civ.*, 1983, I, 435 ss.; A. SARAVALLE, *I punitive damages nelle sentenze delle corti europee e dei tribunali arbitrali*, in *Riv. dir. int. priv. e proc.*, 1993, 867 ss.; P. SIRENA, *Il risarcimento dei danni c.d. punitivi e la restituzione dell'arricchimento senza causa*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, I, 531 ss.

Alla luce delle considerazioni svolte concernenti il principio di inerenza e la funzione risarcitoria della clausola penale, possiamo affermare, rispondendo al quesito iniziale, che la penalità versata per il ritardo o l'inadempimento è deducibile, in quanto inerente al reddito d'impresa.

Ritenuto che la clausola penale, come già detto, consiste in una prestazione pecuniaria dovuta dall'impresa a causa del ritardo o della mancata esecuzione di un fatto espressamente previsto dalle disposizioni contrattuali e che, nell'ambito dell'attività imprenditoriale, deve considerarsi deducibile quel componente negativo di reddito che l'impresa abbia sostenuto con il dichiarato intento di pervenire al più elevato utile possibile, è quindi evidente che la deducibilità della clausola penale è compatibile con la natura risarcitoria, caratterizzandosi per il fine di reintegrare il patrimonio del soggetto danneggiato dall'inadempimento contrattuale dell'impresa.

#### 4. *Clausola penale e sanzioni amministrative: le due diverse nature a confronto.*

Come già rilevato, la Suprema Corte sancisce a chiare lettere che la clausola penale prevista in contratto per ritardata consegna, avendo funzione risarcitoria, è deducibile, in quanto inerente all'attività dell'impresa. Al fine di articolare in maniera esaustiva tale principio di diritto, i Giudici di legittimità prendono in esame, confrontandole con la clausola penale, le sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente.

In particolare, la sentenza in commento ritiene che le suddette sanzioni, tra le quali annovera le infrazioni stradali, le sanzioni antitrust, le sanzioni per condono edilizio, si distinguano dalla clausola penale, in quanto le prime non sono deducibili, mancando una correlazione tra costo e reddito d'impresa. Anche in questo caso si giunge alla conclusione della non inerenza del costo, analizzando la funzione propria di tali istituti.

L'impronta caratteristica della sanzione deve cogliersi nella funzione primariamente e fondamentalmente afflittiva<sup>266</sup> che la stessa esplica nei confronti del trasgressore. L'elemento qualificante della sanzione deve dunque essere individuato non soltanto nell'aspetto

<sup>266</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 187 ss., il quale osserva che, anche in materia di sanzioni nel diritto tributario, si devono distinguere le sanzioni amministrative punitive dalle sanzioni civili: le prime, di natura analoga alle sanzioni criminali, hanno carattere afflittivo ed implicano un giudizio di disvalore etico-sociale nei confronti di coloro cui vengono applicate; le seconde, avendo la funzione di restaurare l'equilibrio patrimoniale turbato dalla inosservanza della norma, hanno carattere riparatorio ed agiscono sul piano puramente patrimoniale. Secondo l'Autore, infatti, la sanzione risarcitoria mira ad eliminare le conseguenze dannose dell'illecito attraverso il riequilibrio patrimoniale, mentre la sanzione afflittiva, prescindendo dall'attualità e concretezza del danno, mira ad impedire (prevenire) la commissione dell'illecito.

contenutistico, ma in quello specificamente finalistico del fenomeno. A differenza delle altre misure repressive, la sanzione è essenzialmente rivolta a colpire il responsabile dell'illecito attraverso la comminatoria di un male che esula dalla soddisfazione diretta dell'interesse del soggetto pubblico o privato specificamente pregiudicato<sup>267</sup>.

È dunque evidente che la ineducibilità della sanzione derivi dalla natura giuridica della stessa, giacché, qualunque ne sia la causa generatrice, è finalizzata a punire un comportamento non aderente all'osservanza di una disposizione imperativa da parte dell'autore, rappresentando lo strumento attraverso il quale viene garantita l'imperatività della norma giuridica evitando, quindi, che si realizzi un comportamento vietato. È pertanto fuori dubbio che se la sanzione fosse ammessa in deduzione dal reddito dell'impresa, il fine che essa persegue risulterebbe vanificato, dal momento che il relativo recupero fiscale verrebbe riversato a carico della collettività.

Tali concetti sono stati concretamente applicati, di recente, dalla giurisprudenza di legittimità<sup>268</sup>, richiamata dalla sentenza in commento, per quanto concerne, in particolare, le sanzioni irrogate dagli organismi garanti della concorrenza e del mercato<sup>269</sup>.

La Corte di Cassazione ha affermato infatti che le sanzioni antitrust, essendo conseguenti alla violazione di divieti normativi, non derivano da attività connesse al corretto esercizio di impresa e non possono, quindi, essere qualificate come fattori produttivi del reddito di esercizio; attribuire alle stesse la qualifica di costo deducibile significherebbe svilirne la natura punitiva<sup>270</sup>, trasformandole in un risparmio di imposta e quindi in un "premio" per le

<sup>267</sup> Cfr. M. PROCOPIO, *op. cit.*, 190.

<sup>268</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 29 maggio 2000, n. 7071, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. V, 3 marzo 2010, n. 5050, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. V, 11 aprile 2011, n. 8135, in banca dati *fisconline*. Uniche voci contrarie si sono registrate nella giurisprudenza di merito: cfr. Comm. trib. reg. Genova, Sez. V, 2 maggio 2001, n. 34, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, II, 522, con nota di G. L. QUEIROLI, *La deducibilità delle sanzioni antitrust dal reddito d'impresa*; Comm. trib. prov. Matera, Sez. II, 4 ottobre 2001, n. 437, in *Rass. Trib.*, 6/2001, 1742, con nota di R. LUPI, *Inerenza e sanzioni antitrust*; Comm. trib. prov. Milano, 7 novembre 2006, n. 84, in *Dial. trib.*, 2007, 718, con commento di A. VIGNOLI.

<sup>269</sup> In dottrina, cfr. P. CORSO, *Veramente non deducibili le sanzioni da illecito irrogate al contribuente?*, in *Corr. Trib.*, 30/2001, 2221 ss.; R. LUPI, *Sulla deducibilità fiscale delle somme pagate per violazioni della normativa antitrust*, in *Riv. dir. Trib.*, 2001, I, 223 ss.; A. SPOTO, *La deducibilità delle sanzioni cd. antitrust nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. Trib.*, 2001, I, 567 ss.; G. ZIZZO, *Condotte illecite e formazione della materia imponibile: il caso delle sanzioni antitrust*, in *Rass. Trib.*, 2/2010, 528 ss.

<sup>270</sup> Cfr. A. VIGNOLI e R. LUPI, *Deducibilità delle sanzioni, tassazione attraverso le aziende ed etica degli affari*, in *Dial. Trib.*, 6/2010, 618 ss., secondo i quali considerare ineducibile la sanzione per «rafforzare» la reazione dell'ordinamento al comportamento antiggiuridico posto in essere dal contribuente oppure ancora per evitare di attenuare la portata punitiva della sanzione comporterebbe, paradossalmente, non solo l'applicazione della sanzione specificamente prevista per punire il comportamento antiggiuridico, ma, in aggiunta, anche la tassazione di un reddito inesistente, perché assorbito dalla sanzione. Gli Autori ritengono, pertanto, che in assenza di una esplicita regolamentazione normativa della questione (nel tuir manca una norma che disciplini il trattamento fiscale delle somme versate a titolo di sanzione), l'unica chiave di lettura del fenomeno deve

imprese che abbiano agito in violazione delle norme antitrust<sup>271</sup>. In particolare, la Corte ha stabilito che la sanzione antitrust, sebbene sia percentualmente commisurata al volume dei ricavi aziendali, non è collegata strettamente al reddito del periodo d'imposta in cui la violazione è stata commessa e neppure ad uno precedente. Il riferimento dell'art. 15, comma 1, l. 287/1990 ad una determinata quota di ricavi dell'anno precedente, rispetto a quello della violazione, costituisce soltanto un parametro per quantificare la misura della sanzione. Quest'ultima, infatti, non andrebbe ad incidere su un incremento di reddito, che potrebbe non esservi stato, avendo, invece, una funzione afflittiva e deflattiva, quale deterrente di futuri possibili analoghi illeciti.

In generale, possiamo affermare che la sentenza in commento, conformandosi alla giurisprudenza di legittimità sopraccitata, individua la *ratio* della indeducibilità delle sanzioni irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente nella considerazione che l'illecito spezza il nesso d'inerenza, atteso che il costo non nasce più nell'impresa, ma in un atto o fatto, antigiusuridico, che per propria natura si pone al di fuori della sfera aziendale.

I suddetti principi della giurisprudenza di legittimità non sono, tuttavia, applicabili con riferimento alla penale contrattuale stabilita dalle parti, in quanto di diversa natura. La Suprema Corte, nella sentenza in rassegna, osserva infatti che non può confondersi la natura

---

ravvisarsi nell'applicazione del principio di inerenza all'attività dell'impresa, di cui all'art. 109 tuir, principio cardine per la valutazione della deducibilità dei costi e quindi anche delle sanzioni che sul piano economico rappresentano, così come i costi, un impoverimento del soggetto erogante, che ne è colpito.

<sup>271</sup> Per completezza espositiva, si deve dare atto che parte della dottrina si pone in netto contrasto con l'orientamento giurisprudenziale maggioritario della indeducibilità dal reddito d'impresa delle sanzioni antitrust. In particolare, secondo M. BEGHIN, *La deducibilità delle sanzioni antitrust nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa*, in *Riv. giur. Trib.*, 6/2011, 522 ss., non è convincente l'idea secondo la quale la deducibilità delle sanzioni antitrust genererebbe un depotenziamento della funzione afflittiva assegnata dall'ordinamento. Tale ragionamento condurrebbe, secondo l'Autore, a risultati insoddisfacenti dal punto di vista dell'inerenza, poiché trascura che il componente in questione è generato da operazioni facenti parte del programma imprenditoriale. Si veda inoltre V. FICARI, *L'inerenza delle sanzioni antitrust e la loro consequenzialità inversa rispetto ai ricavi imponibili*, in *Boll. Trib.*, 12/2010, 1005 ss.; M. PROCOPIO, *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza*, cit., 435 ss.; ID., *Le sanzioni antitrust al vaglio della Corte di Cassazione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 3/2010, 559 ss. L'Autore, in particolare, non condivide l'impostazione giuridica elaborata dalla Corte di legittimità nella sentenza n. 5050/2010. Sul piano della "struttura" giuridica, secondo l'Autore, le sanzioni antitrust hanno natura amministrativa e sono caratterizzate dalla c.d. responsabilità oggettiva in quanto il soggetto colpito non è la persona fisica agente dell'illecito, ma l'impresa. In tali sanzioni sembra difficile riscontrare una funzione afflittiva, e ciò in considerazione della genericità degli obblighi imposti dalla l. 287 del 1990 nei confronti delle imprese: tali sanzioni assumono, più in particolare, natura risarcitoria. L'Autore conclude ritenendo che le sanzioni antitrust, contrariamente a quanto affermato sia dall'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare 17 maggio 2000, n. 98/E; risoluzione 12 giugno 2001, n. 89/E, in banca dati *fisconline*) che dalla stessa Cassazione con la sentenza n. 5050 del 2010, non abbiano natura afflittiva e siano pertanto deducibili. Di opinione contraria è S. SARUBBI, *Sanzioni antitrust: costi deducibili o non inerenti?*, in *Azienda e Fisco*, 10/2011, 13, il quale constata che è consolidato l'orientamento della Corte di Cassazione circa la natura afflittiva e punitiva delle sanzioni antitrust che ne escluderebbe pertanto l'inerenza all'attività d'impresa e non ne consentirebbe la deducibilità dal reddito imponibile.

sanzionatoria delle conseguenze ad un comportamento illecito con la fattispecie della clausola penale<sup>272</sup>, in quanto si versa in tema di effetti risarcitori di un inadempimento legato ad un regolamento negoziale *inter partes*, parziale nel senso del ritardo, totale nel senso della mancata esecuzione della prestazione.

Ne consegue che la penalità, versata in funzione di ristoro per il ritardo nella consegna di beni o servizi o inadempimento della prestazione contemplata dal contratto intercorso fra le parti, rappresenta una spesa inerente all'attività dell'impresa e, pertanto, per definizione deducibile dal reddito d'impresa.

5. *Considerazioni conclusive. L'imputazione a periodo nell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria.*

La Suprema Corte conclude il suo ragionamento affermando che la penalità costituisce una sopravvenienza passiva<sup>273</sup> deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 101, comma 4, tuir. Tale passaggio finale pare tuttavia sbrigativo, in quanto non risulta affrontata la questione concernente l'individuazione del periodo di imposta di deducibilità della penale che un'impresa è tenuta a corrispondere in seguito alla violazione degli obblighi contrattuali pattuiti.

Occorre pertanto soffermarsi brevemente sulla questione dell'individuazione del corretto periodo di imposta per la deduzione del danno liquidato a fronte della clausola penale,

<sup>272</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Corr. Trib.*, 9/2002, 820 ss. L'Autore, analizzando, tra l'altro, l'istituto della penale per mancato o tardivo versamento all'Erario, ne esamina la natura ponendola a confronto con quella della clausola penale *ex art.* 1382 c.c. Egli critica l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., Sezioni Unite, 29 ottobre 1983, n. 6417, in *Corr. Trib.*, 11/1984, 481; Cass., Sezioni Unite, 11 luglio 1991, n. 7710, in *Corr. Trib.*, 34/1991, 2555) nonché dalla prassi amministrativa (cfr. R.M. 26 marzo 1984, n. 13/3762, in *Corr. Trib.*, 25/1984, 1154) secondo il quale la penale da versare all'Erario avrebbe natura civilistica. Secondo l'Autore, questa penale non può identificarsi con un mero strumento riparatorio/risarcitorio, giacché la rilevante entità della stessa risulta assolutamente sproporzionata rispetto al danno che subisce l'Erario in conseguenza del tardivo o mancato versamento. In sostanza ove si superi palesemente il metro risarcitorio si entra nell'area della punizione, e se alla punizione si continuano ad applicare i principi propri del risarcimento si violano le fondamentali esigenze di garanzia e si deborda dai limiti razionali (e, quindi, costituzionali) nell'ambito dei quali può essere esercitata la potestà sanzionatoria dell'Amministrazione. Si osserva, inoltre, che la penale speciale, a differenza della penale *ex art.* 1382 c.c., trova la propria fonte nella legge (è una prestazione patrimoniale coattiva) e non nella convenzione tra privati, per cui ad essa non potrebbe mai applicarsi la disciplina codicistica. In dottrina, cfr. GALLO, *Note in tema di penale per il tardivo versamento dell'Irpef e dell'Ilor incassate dalle banche*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, 385; GLENDI, *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano 1990, 10.

<sup>273</sup> In tema di sopravvenienze, si rinvia a G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986; ID., *Sopravenienze attive e passive*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXIX, Roma, 1993; F. MARINI, *Le sopravvenienze nel reddito d'impresa*, Padova, 1984; M. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito di impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. TESAURO, II, Torino, 1994, 659 ss.; G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, 336 ss.

tematica come già detto non affrontata dalla sentenza in commento, volgendo lo sguardo alla prassi amministrativa.

L'Agenzia delle entrate<sup>274</sup>, a tal proposito, chiarisce che il relativo onere può essere dedotto nell'esercizio di competenza, quando si è certi dell'inosservanza dei termini stabiliti dal contratto e il risarcimento è già determinato.

Al fine di comprendere la risposta dell'Amministrazione finanziaria, è opportuno fornire il corretto inquadramento di quando un componente di reddito, positivo o negativo, rispetta il requisito della certezza e della obiettiva determinabilità. Occorre, infatti, ricordare che l'art. 109, comma 1, tuir, se da una parte dispone che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, tranne nel caso in cui specifiche norme fiscali dispongano diversamente, dall'altra parte prevede che il principio della competenza deve comunque essere derogato quando, nell'esercizio di competenza, i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi di reddito siano incerti quanto all'esistenza, o non siano determinabili in modo obiettivo quanto all'ammontare. In una tale evenienza gli stessi concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Nella circolare ministeriale<sup>275</sup> 27 giugno 2011, n. 29/E<sup>276</sup>, è stato, concretamente, affermato che il principio di competenza presuppone il concorso di due requisiti: 1) la certezza, quanto all'esistenza degli elementi reddituali, che sussiste solo quando si è verificato il relativo presupposto di fatto o di diritto<sup>277</sup>; 2) la loro obiettiva determinabilità, con riguardo all'ammontare dei medesimi, nel senso che l'elemento reddituale deve risultare da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche idonee e necessarie alla sua quantificazione<sup>278</sup>.

<sup>274</sup> Cfr. circolare 27 giugno 2011, n. 29, in banca dati *fisconline*.

<sup>275</sup> Cfr. punto 1.2 della circolare 27 giugno 2011, n. 29/E, *cit*.

<sup>276</sup> Cfr. A. MASTROBERTI, *Le risposte dell'Agenzia delle Entrate sul reddito d'impresa*, in *Pratica fiscale e professionale*, 26/2011, 27 ss.; G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, *Le penali contrattuali sono deducibili nell'esercizio di competenza*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 10/2011, 7 ss.; M. ZEPELLI e C. LOMBARDOZZI, *Principio di competenza per i costi sostenuti a titolo di penale per inadempimento contrattuale*, in *Corr. Trib.*, 29/2011, 2329 ss.

<sup>277</sup> Per quanto riguarda la natura del requisito della certezza, la giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che lo stesso, derogatorio rispetto a quello di competenza, è posto anche ad evidente tutela della capacità contributiva dell'obbligato d'imposta. Cfr. Cass., Sez. trib., 11 settembre 2001, n. 11604, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. trib., 2 novembre 2001, n. 13582, in banca dati *fisconline*.

<sup>278</sup> Secondo Cass., Sez. I, 21 aprile 1997, n. 3401, in banca dati *fisconline*, certo è il costo la cui esistenza si sia effettivamente verificata nell'esercizio di competenza, mentre determinabile è il costo di cui già si conoscano esattamente l'importo o le modalità di determinazione, in quanto obiettivamente accertato e desumibile da documenti formali. È inoltre affermato che non sono equiparabili il concetto di certezza e determinabilità del costo e quello di prevedibilità della spesa.

Nello specifico, il caso, preso in considerazione dall'Amministrazione finanziaria, riguardava un rapporto contrattuale di natura privatistica che prevedeva la corresponsione di una penale in caso di violazione degli obblighi pattuiti, dove la violazione contrattuale era stata commessa nel corso dell'esercizio 2010, ancorché non ancora contestata dalla controparte al termine di tale esercizio.

Secondo l'Amministrazione, nel caso di specie risultano soddisfatti i requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità, in quanto: 1) i contraenti disciplinano gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, concordando una preventiva e convenzionale liquidazione del danno; 2) le parti prevedono una prestazione che il contraente inadempiente dovrà effettuare all'altro indipendentemente dal danno sofferto da quest'ultimo; 3) il risarcimento spettante alla parte non inadempiente è quindi predeterminato, in quanto la clausola penale fissa l'importo del risarcimento a prescindere dalla prova del danno.

Sulla base di queste considerazioni, l'Ufficio ritiene che il costo relativo alla penale contrattuale possa essere dedotto dal reddito relativo al periodo in cui era stata commessa la violazione contrattuale, fermo restando che se l'impresa presentasse, negli anni successivi, opposizione dinanzi all'autorità giudiziaria e ottenesse una pronuncia favorevole (con conseguente restituzione delle somme pagate), emergerebbe una sopravvenienza attiva.