

IMPOSTE SUL REDDITO***L'indeducibilità dei rimborsi spese e la violazione del principio comunitario della proporzionalità***di **Luciano Sorgato**

Seminario di specializzazione

Reddito di lavoro autonomo dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il [comma 81](#), dell'articolo 1, L. 207/2024 (Legge di Bilancio 2025), **entrato in vigore lo scorso 1.1.2025**, nel disporre testualmente : *“All'articolo 54 in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo dopo il comma 6bis è inserito il seguente 6ter “Fermo restando quanto previsto ai commi 5 e 6, le spese relative a prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande, nonché di viaggi e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea ...addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relative alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti ai lavoratori autonomi, sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 25 del decreto legislativo n. 241/1997”* è chiaramente incorso in una condizione di **totale quiescenza di effetti**, in quanto **intercalato in una norma abrogata** (l'articolo 54 vecchia versione, sostituita dall'[articolo 5, D.Lgs. 19/2024](#) in vigore dallo scorso 31.12.2024) e così finendo con il subirne **l'effetto riflesso dell'estinzione**.

Ma anche considerando la **sopravvenienza della correzione strutturale** e logistica della norma, si deve sottolineare come una **preclusione del diritto di deduzione fiscale di una spesa** a motivo dello strumento di pagamento, nonostante si possa comprovare che **trattasi di una spesa effettiva**, certa e precisa e con **sinergia operativa verso l'attività d'impresa**, riassume **l'essenza causale della sanzione**; peraltro, in modo del tutto s coordinato con il principio comunitario della proporzionalità, che ha invece costituito la linea guida del recente D.Lgs. 87/2024 in materia di **revisione delle sanzioni**. Il sopravanzamento della proporzionalità risiede nella circostanza che, secondo i canoni comunitari che la presidiano, **non bisogna mai oltrepassare quanto strettamente necessario per conseguire l'obiettivo** che il legislatore si prefigge e, nel caso in questione, non può non intravedersi nella **previsione di una presunzione legale** relativa con pieno **ribaltamento dell'onere della prova** nei confronti del contribuente, una **condizione già sufficiente per salvaguardare il timore del pregiudizio erariale** (come di recente è avvenuto per i soggetti non residenti che rimangono iscritti all'AIRE, in ordine ai quali il legislatore ha avvicinato la **presunzione legale assoluta della residenza in Italia**, con una presunzione legale solo relativa, con la possibilità, quindi, per il contribuente, di **esperire la prova contraria**).

In materia di sanzioni, la Corte di Giustizia Ue (tra le tante CGUE 29/07/2010, C-441/07, punto 36) ha da tempo chiarito che **gli Stati membri hanno l'obbligo di perseguire tanto le violazioni del diritto comunitario**, quanto quelle del **diritto nazionale con sanzioni adeguate e proporzionali** (nel significato che tale fondamentale principio assume nel diritto comunitario, e cioè di *"criterio di giudizio della idoneità strumentale della sanzione a raggiungere l'obiettivo ad essa assegnato dal legislatore, in raccordo causale con un uso derivato di potere ragionevole e non eccessivo"*). La Corte Ue ha sempre esercitato un **penetrante sindacato sul diritto sanzionatorio nazionale degli Stati membri**, alla stregua dei Trattati e del diritto comunitario, filtrandolo anche attraverso **lo scrutinio ed il riconoscimento dei diritti fondamentali dell'Uomo**, desunti soprattutto dalle tradizioni costituzionali e dalle **Convenzioni internazionali stipulate dai medesimi**, diritti implementati dalla stessa Corte UE, secondo **congrui adattamenti al diritto comunitario**. Emerge chiaramente che la Corte è entrata nel merito della **politica sanzionatoria degli Stati**, delle **tecniche di tipicizzazione degli illeciti**, della **proporzione tra fatto e punizione**.

Dal fondamentale principio della proporzione deriva, quale corollario, **l'assoluto divieto di eccesso**. Il **principio della proporzionalità**, inteso come equo criterio di esame bilanciato, di **diversi interessi** (uno statale ed uno privato) **vincola ogni attività dei poteri pubblici** e, quindi, non solo il potere amministrativo, ma anche il **potere legislativo ed il potere giudiziario**. Se in uno **Stato di diritto** ogni potere pubblico deve rispettare il **divieto di eccesso**, ne deriva il divieto, nell'esercizio di ogni funzione pubblica, di **incidere la sfera dei diritti dei cittadini** con misure che non sono in rapporto ragionevole con **i fini perseguiti**. In dottrina (G. Moschetti, *"Il principio di proporzionalità come giusta misura del potere nell'evoluzione del diritto tributario"* Cedam Editore) si sottolinea come la **violazione della proporzionalità venga raccordata al vizio di eccesso di potere**, per cui *"un atto, quando la misura adottata sia sproporzionata rispetto al fine che si deve perseguire, tenendo conto dei complessivi interessi implicati, è illegittimo per eccesso di esercizio di potere"*.

Anche per la dottrina straniera (N. Emiliou), a comprova dell'ormai **assoluta universalità del principio della proporzionalità**: *"Misure adottate da autorità pubbliche non devono mai eccedere i limiti di quanto è strettamente proporzionato e necessario al fine di ottenere obiettivi legittimi nell'interesse pubblico"* (in tal senso si veda anche T Tridimas, *"The General Principles of Ec law"*).

Il giudice comunitario ha, più volte, affermato che *"...Quale principio generale del diritto dell'Unione, il principio di proporzionalità costituisce il parametro per valutare la legittimità di qualsiasi atto delle istituzioni dell'Unione"*. La **giurisprudenza dei giudici comunitari** (Schroder, causa 265/7, sentenza 11 luglio 1989, punto 21; Tempelman e Van Schaijk, cause C-96-97/03, sentenza 10.3.2005, in Raccolta, punto 47) ha ripetutamente ribadito che **la proporzionalità va considerata come essenziale strumento di sindacato giurisdizionale**, da cui deriva una sua sovraordinazione rispetto alle norme di diritto nazionale.

Abbinare l'indeducibilità ad una **modalità di pagamento**, incapsulandola in una sorte di presunzione **legale assoluta** (non avversabile con altre prove) di **ritenuta mancanza dei presupposti alla base dell'ordinario diritto di deduzione fiscale di un costo**, significa far

derivare materia imponibile non da un **autentico indice di ricchezza** e, quindi, di **capacità contributiva**, ma dalla **prospettiva legislativa** di un'equazione **priva di una qualsiasi logica di diritto**: se lo strumento di pagamento non è tracciato, la **spesa è carente dei presupposti di deducibilità** e **non è ammessa la prova contraria**. Non è questa la struttura costituzionale dell'obbligazione tributaria. La fattispecie ricorda da vicino il dismesso [articolo 74, comma 3, D.P.R. 597/1973](#), che, senza deroga alcuna (e con preclusione di ogni prova contraria) disponeva che: *“il costo non imputato al conto dei profitti e delle perdite (secondo la nomenclatura ragionieristica del tempo) non è deducibile”*. E anche se è vero che la censura alla norma superò indenne il vaglio della Corte costituzionale, è pure vero che nel tempo è stato lo stesso legislatore ad avvertire la necessità di **emendare la rigidità della norma, consentendo la prova contraria** (attuale [articolo 109, comma 4, Tuir](#)). Ora il legislatore torna alla **riedizione di una tecnica legislativa** che si **riteneva obsoleta**, priva di civiltà giuridica e ormai archiviata, strutturando una **norma in molti casi anche lesiva dell'articolo 163, Tuir** che si ritiene di non costituisce un **semplice principio generale di coordinamento** dei criteri di determinazione del reddito, ma **norma di orientamento costituzionale** a presidio della salvaguardia costituzionale dell'obbligazione tributaria, a tutela in primis della **libertà d'impresa** ([articolo 41, Costituzione](#)), dal momento che la reiterazione dell'obbligo impositivo sul medesimo presupposto d'imposta **converte l'intera ricchezza privata in ricchezza pubblica**.

Nel caso in esame, appare **essere sufficiente** e, quindi, proporzionale, il **ricorso alla presunzione legale relativa**, ammettendo la **prova contraria del contribuente**.

L'indeducibilità irreversibile della spesa, peraltro, se non supportata a monte da strumenti di pagamento tracciati, si **configura alla stregua di una presunzione legale assoluta a solo discapito dell'imprenditore e dell'esercente l'arte o la professione**, in quanto essa non vincola il **riconoscimento della spesa da parte della Finanza**, conservando quest'ultima gli ordinari **poteri di verifica** in ordine al giudizio sull'inerenza, sull'antieconomicità e sulla congruità del costo, non perseguendo, quindi, la norma, alcun bilanciamento di potere – diritto nel **rapporto Amministrazione Finanziaria – Contribuente**. I sintomi della violazione del sovraordinato principio comunitario della proporzionalità si **rivelano tutti ed in modo persino epidermico**.