

Indeducibilità dal reddito d'impresa delle somme versate per finalità illecite

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 15 settembre 2009

a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di inerenza all'attività svolta e di effettività della spesa, non sono deducibili dal reddito d'impresa i costi e le spese sostenute per il perseguimento di finalità aventi natura illecita

A prescindere dalla sussistenza delle condizioni di inerenza all'attività svolta e di effettività della spesa, non sono deducibili dal reddito d'impresa i costi e le spese sostenute per il perseguimento di finalità aventi natura illecita. A tali conclusioni è pervenuta sia la Suprema Corte di Cassazione, sia la sez. XXXVI della C.T.P. di Milano.

Uno dei temi che anima il dibattito interpretativo in materia tributaria ha per oggetto la presunta deducibilità delle spese sostenute per finalità illecite. Il problema si pone, ovviamente, nei casi in cui gli esborsi non derivino da fondi neri appositamente costituiti ma transitino, in maniera più o meno trasparente dal conto economico, ovvero fra le variazioni in diminuzione del modello di dichiarazione fiscale.

In termini generali, nonostante i requisiti della certezza, dell'inerenza all'attività svolta e della funzionalità alla formazione del reddito consentano la "spesabilità" del costo, occorre che il componente negativo di cui si chiede la deduzione rappresenti un fattore della produzione e derivi da un atto della gestione dell'impresa. Esaminiamo dunque alcune delle pronunce emesse dalla Giurisprudenza di legittimità e dalle Corti di merito.

Somma pagata dalla società per il riscatto di un dirigente sequestrato

Sul tema concernente la spesabilità degli importi pagati per il riscatto di un dipendente sequestrato è intervenuta una significativa Sentenza emessa dalla **I° Sezione della Corte di Cassazione, in data 11 agosto 1995, numero 8819**. Riepiloghiamo le doglianze di parte per poi ripercorrere le osservazioni formulate dal Supremo Collegio.

Tesi della società ricorrente

Con il primo motivo di ricorso la Società negava, fra l'altro, di aver contravvenuto al divieto di pagamento del riscatto imposto dal giudice penale, giacché` il versamento della somma

estortale, era avvenuto in epoca antecedente alla pronuncia del provvedimento del giudice penale. Relativamente agli aspetti tributari, veniva chiaramente affermato che il prezzo pagato per la liberazione del rapito ineriva alla produzione del reddito, in quanto era stato finalizzato a conservare l'utilizzazione dell'attività di un uomo chiave per l'attuazione dei programmi aziendali. La ricorrente, insomma, equiparava quell'onere economico sostenuto dalla società ad un mero fatto che ad esempio, come l'incendio, acquista rilievo ai fini tributari in quanto elemento incidente sulla determinazione dell'utile e, quindi, fiscalmente rilevante in termini di deducibilità ex art. 74 del D.P.R. n. 597 del 1973 (attualmente, art. 75 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Con il secondo motivo, la Società ricorrente sosteneva che i rapitori avrebbero inteso colpire la società stessa e non la famiglia del dirigente sequestrato, tal che l'esborso effettuato dalla società era certamente inerente alla produzione del reddito dell'impresa, in quanto diretto ad evitare che l'assenza prolungata o la minorazione fisiopsichica del dirigente influisse sull'andamento dell'esercizio in corso.

Con il terzo motivo, la Società ricorrente ritornava sul concetto di inerenza della spesa alla produzione del reddito, osservando come il sequestro aveva determinato una lesione illecita del diritto di credito della società alla prestazione lavorativa del suo dipendente. L'esborso effettuato, perciò, non poteva essere considerato effetto di un mero atto di liberalità verso i sequestratori, giacché costituiva l'unica possibilità concessa alla società di procurarsi le prestazioni infungibili del dirigente. In altri termini, così come l'imprenditore, può chiedere il risarcimento dei danni per le spese sostenute al fine di sostituire un dipendente impedito per fatto illecito altrui (trattandosi di danni incidenti sul rapporto di lavoro e quindi sull'attività dell'impresa), allo stesso modo - secondo la tesi della società ricorrente - sarebbe stato possibile risarcibile il danno ritenendo inerente all'esercizio dell'impresa il costo sostenuto dalla società per il pagamento del riscatto.

Le motivazioni della Corte di Cassazione

La questione posta nell'istanza formulata dalla società ricorrente si traduce, precisa la Cassazione, nello stabilire se la somma dalla stessa versata a titolo di riscatto per ottenere la liberazione del suo dirigente sequestrato possa essere ritenuta spesa deducibile, ai sensi dell'art. 75 del Testo Unico n. 917 del 1986). In primo luogo, è affrontata la questione della liceità della causa del rapporto generatrice all'esborso che, secondo la tesi dei Giudici, può avere rilievo solo nel caso in cui essa infici l'inerenza della spesa alla produzione del reddito.

Alle medesime conclusioni di irrilevanza la Corte perviene anche riguardo all'ulteriore assunto relativo all'illiceità del pagamento del riscatto, in quanto eseguito dalla società in violazione del provvedimento inibitorio emesso dal giudice penale (ordine che, peraltro, secondo la ricorrente, quel giudice al tempo del versamento non aveva ancora pronunciato). Con precipuo riferimento all'aspetto tributario, la Corte di Cassazione, ripercorre il testo normativo, nella sua stesura

previgente al Testo Unico delle Imposte Dirette ai sensi del combinato disposto degli artt. 56, 60, 61 e 74 del D.P.R. n. 597/1973 (il cui contenuto è ribadito, con diversa e più organica formulazione, dall'art. 75 del Testo Unico n. 917 del 1986), secondo cui possono concorrere a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di competenza, "i ricavi, proventi, costi e oneri". In sostanza:

- i costi e gli oneri sono ammessi in deduzione, a precise condizioni (art. 74, comma 2);
- "costi" sono quelli "relativi all'acquisizione dei beni e dei servizi dai quali traggono origine i ricavi" e "comprendono i corrispettivi e gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi" (art. 56, comma 1);
- sono ritenuti oneri di utilità sociale, tra l'altro, "le erogazioni liberali fatte a favore dei dipendenti per specifiche finalità di educazione, istruzione, eccetera" (art. 60, primo comma);
- "i costi e gli oneri diversi da quelli espressamente considerati ... sono deducibili se ed in quanto siano stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa e si riferiscano ad attività e operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa" (art. 61, comma 3).

Il complesso di questi concetti è stato riportato dall'art. 75 del Testo Unico n. 917 del 1986 con le parole: "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi ... concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza" (comma 1). "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 ..." (comma 5). Il precedente art. 65, comma 1, infine, ha riprodotto sostanzialmente il concetto di oneri di utilità sociale nello stesso senso di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 597 del 1973.

A chiusura di questa ricostruzione normativa, i Giudici di legittimità, osservano giustamente come le norme sulla deducibilità dei costi e degli oneri assumano un ben preciso e limitato ambito di applicazione, nel senso che la deducibilità stessa è sempre condizionata ad una stretta inerenza dei costi e degli oneri all'attività svolta, ossia che questi siano stati funzionali alla formazione del reddito o, come anche si può dire, si siano rapportati come causa ad effetto nel circuito della produzione del reddito. E, per quanto si possa estendere la portata di questo concetto, non si può accedere, alla tesi che la spesa costituita dal pagamento del riscatto per la liberazione di un dirigente, sia pure della capacità imprenditoriale descritta dalla società, possa annoverarsi tra quelle funzionali alla produzione del reddito.

Nel caso oggetto della Sentenza n. 8.818 del 1995, la particolare posizione assunta dal dirigente nell'ambito della società non era agevolmente scindibile e distinguibile dalla sua condizione familiare di stretto parente degli altri soci. Questa particolare situazione avrebbe reso difficile

definire in quale misura, il pagamento del riscatto potesse essere imputabile effettivamente alla società oppure indirettamente agli altri soci familiari.

Ma, a prescindere da questa considerazione, osserva la Corte, anche valutando esclusivamente il rapporto tra la società ed il suo dirigente, l'adesione alla tesi della società ricorrente circa la deducibilità della suddetta spesa, avrebbe dovuto, per le medesime ragioni in essa addotte, far ritenere deducibili pure tutte le spese per cure mediche, operazioni chirurgiche e relativa permanenza in istituti di cura (in Italia o all'estero), che, in ipotesi, un'impresa sostiene per migliorare le condizioni di salute o addirittura per salvare la vita di un suo dirigente, tutte le volte che l'impresa stessa deduce di essere stata indotta a sostenerle per conservare l'utilizzazione delle prestazioni intellettuali di quel dirigente, a ragione del cospicuo contributo manageriale che quest'ultimo, per accrescere la redditività dell'impresa, aveva reso ed avrebbe potuto continuare a rendere nell'ambito della stessa.

E questo concetto potrebbe ulteriormente essere dilatato, fino a ricomprendervi qualunque spesa sostenuta dalla società per conservare le migliori condizioni psicologiche del suo dirigente (anch'esse, in tesi, funzionali al maggiore rendimento economico dell'impresa), ancorchè quelle condizioni fossero collegate a situazioni familiari o sociali dello stesso. Tali argomentazioni appaiono aderenti al testo normativo secondo cui la spesa è deducibile solo quando è collegata strettamente all'esercizio dell'impresa, ossia alla sua ordinaria gestione in un preciso esercizio (si pensi, ad esempio, innanzitutto alle spese di propaganda e, in genere, promozionali, ma anche ad altre ipotesi di minore evidenza).

Sotto questo profilo, i Giudici ritengono incongrui i paralleli che la società ricorrente fa tra la fattispecie in esame e quella dell'incendio o del danno subito dall'imprenditore in conseguenza della lesione di un suo diritto di credito. In pratica:

- relativamente all'incendio, sembra ai Giudici del tutto evidente che esso costituisca per l'imprenditore non una spesa, ma solo una perdita;
- in relazione, poi al danno da fatto illecito, è stata rilevata la sua peculiare applicazione in ambito tributario, secondo cui l'imprenditore titolare del credito, in conseguenza del fatto illecito, subisce una perdita (ossia un mancato acquisto) idoneo a ridurre l'utile dell'impresa, ma non da affatto origine ad una spesa o (come altrimenti, viene definita) ad un costo deducibile. In altri termini, il risarcimento del danno per la lesione del diritto di credito richiede, in ogni caso, la prova del danno e che, quando il credito consiste nella perdita o riduzione di una prestazione di carattere intellettuale, il pregiudizio patrimoniale del creditore si potrebbe tradurre in una riduzione degli utili dell'impresa, ma non mai in una spesa. Se invece, la perdita concerne la prestazione fungibile, il pregiudizio patrimoniale subito dall'imprenditore è dato dalla spesa necessaria per la sostituzione del dirigente ed è, peraltro, contenuto nei limiti in cui l'esborso risulti maggiore o aggiuntivo rispetto alla spesa già destinata al corrispettivo del dirigente sequestrato.

Pertanto, in caso di sequestro del dirigente, la perdita dell'utile, pur se provata, rappresenterebbe un *quid* diverso dall'accezione di "costo" e, di conseguenza, non sarebbe annoverabile concettualmente tra le spese deducibili. A detta della Corte di Cassazione, appare appropriato, invero, il parallelo posto dalla ricorrente tra la fattispecie *de qua* e l'ipotesi dell'illecito che avesse cagionato la perdita di una prestazione diversa da quella intellettuale (la ricorrente ricorda il noto caso del danno subito da una società di calcio per la morte di un celebre calciatore).

Anche in tal caso, infatti, atteso che l'attività imprenditoriale di specie consisteva nella prestazione di una manifestazione di carattere sportivo, la perdita sociale (benché titolo per chiedere, in sede civilistica, il risarcimento del danno all'autore dell'illecito), consisteva sostanzialmente nell'impossibilità di utilizzare l'opera di un calciatore di particolare richiamo spettacolare e si poteva tradurre, quindi, ai fini tributari, nella perdita di un utile, ma non mai di un costo deducibile.

In definitiva, l'esborso effettuato dalla Società, estraneo alla gestione dell'impresa, non è stato considerato deducibile ai fini tributari.

Costi derivanti da attività di concorrenza sleale

I c.d. "premi di collaborazione" corrisposti dall'azienda a favore dei commessi dei propri rivenditori per incrementare le vendite, finalizzati dunque al compimento di atti di concorrenza sleale ai sensi dell'art. 2598, n. 3) del Codice civile, non sono stati ritenuti deducibili dal reddito d'impresa.

Tale posizione è stata assunta dai **Giudici della Sezione XXXIV, Commissione Provinciale di Milano, 21 ottobre 1996, Sentenza n. 111 (1)**.

Doglianze della società ricorrente

In sede di ricorso, la Società accertata contestava la ripresa a tassazione dei c.d. "premi di collaborazione" che riguardavano somme corrisposte a dipendenti di propri clienti al fine di incentivarli a proporre i prodotti aziendali. A fronte di tale importo, i commessi dei rivenditori al dettaglio, si impegnavano a spingere maggiormente la vendita dei prodotti, proponendo come prima alternativa e decantandone la qualità e le caratteristiche. Trattandosi di costi imputati nell'esercizio di competenza, documentati, finalizzati ad incrementare le vendite, e realmente sostenuti, veniva invocata la deducibilità dal reddito d'impresa.

Le argomentazioni della C.T.P. di Milano

I Giudici tributari, dopo aver assunto la rilevanza temporale dei premi di collaborazione, si

soffermano sulla particolarità del rapporto contrattuale in atto fra la Società fornitrice (rivenditore all'ingrosso) ed i dipendenti delle rivendite al dettaglio. Secondo la ricostruzione della Commissione milanese la fattispecie rilevava la presenza di una palese violazione delle regole di mercato cagionata in danno di altri fornitori delle stesse ditte che avevano alle dipendenze i "dipendenti" remunerati dalla Società per la speciale attività svolta.

Nell'interpretazione giurisprudenziale le somme corrisposte rappresentavano veri e propri compensi illeciti, in grado di turbare il mercato, a maggior ragione se, come nel caso in esame, si trattava di dipendenti di commercianti al dettaglio "ignari" dei comportamenti adottati dal loro personale dietro compenso corrisposto dalla Società ricorrente. Inquadri quali costi derivanti da attività illecita, il collegio meneghino ha esaminato la questione della deducibilità fiscale invocata dalla Società ricorrente. In termini generali, osserva la Commissione, l'ordinamento giuridico che regola la composizione del conto economico da cui scaturisce il reddito fiscale di periodo, non prevede che fra i componenti negativi possano ricomprendersi costi e spese derivanti da attività illecite: qualora il legislatore l'avesse previsto avrebbe dato riconoscimento meritevole di tutela ad un comportamento illecito.

Il risultato economico ed il reddito fiscale, a cui fa riferimento il dato normativo, esistono solo in quanto i suoi componenti positivi e negativi trovino la fonte genetica nei "fatti presupposti" legislativamente tutelati perché leciti. E' vero, osservano i Giudici, che il legislatore tributario, interpretando l'art. 6 del D.P.R. n. 917/86, ha emanato la L. 24 dicembre 1993, n. 537, la quale all'art. 14 prevede l'assoggettamento a tributo dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo se non sottoposti a sequestro o a confisca penale, ma tale norma assume carattere sanzionatorio e speciale finalizzata a colpire la ricchezza, conseguenza dell'attività illecita. Poiché tale ricchezza novella è espressione di capacità contributiva il legislatore tributario, derogando ai principi civilistici con norme speciali di carattere sanzionatorio, ne ha previsto espressamente l'imposizione.

Lo stesso legislatore, e veniamo al caso in oggetto, così non ha fatto per i costi e le spese che vengono sostenute per realizzare attività illecite o, comunque, che si configurino quali elementi di un illecito tout court. Pertanto, conclude la Commissione, la norma di cui all'art. 14, della L. n. 537/93, data la sua specialità non rileva ai fini di ricomprensione i costi illeciti fra i componenti negativi del reddito fiscale.

Somme versate a funzionari dello stato per "ammorbidire" la verifica

Altro argomento di estremo interesse è stato affrontato dalla **Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nella Sentenza 19 aprile 2001 (24 gennaio 2001), numero 5796**. Il problema concerneva l'esatta qualificazione fiscale delle somme versate a pubblici ufficiali in ragione di concussione.

I motivi dedotti dalla società ricorrente

L'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Milano, aveva elevato il reddito imponibile ai fini IRPEG ed ILOR, escludendo la deducibilità di due fatture emesse da una società Ltd. residente in Gibilterra. L'Ufficio aveva dedotto che gli esborsi derivavano da corruzione di funzionari verificatori, coperta dalle due fatture fittizie emesse dalla Società con sede nel Paese a bassa fiscalità.

In sede di gravame, la Società, ha contestato la ripresa sostenendo che:

- a) le somme erano state versate, in ragione non di corruzione, ma di concussione in suo danno commessa dai pubblici ufficiali – con la minaccia di sopralluoghi ispettivi vessatori e prolungati – seguita dall'emissione di quelle fatture al solo scopo di nascondere l'illecito;
- b) comunque, la maggior entità dell'ILOR ritenuta dovuta in base all'accertamento, avrebbe dovuto essere portata dall'Ufficio in deduzione dall'imponibile IRPEG, con conseguente rideterminazione delle pene pecuniarie.

L'impugnazione, accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, di prima istanza limitatamente alla tesi subordinata, è stata integralmente respinta dalla Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, la quale ha rilevato l'indeducibilità delle fatture, falsamente pagate ed emesse per operazioni commerciali inesistenti.

Le motivazioni della Corte di Cassazione

In via preliminare i Giudici del Supremo Collegio ravvisano l'inesistenza della mancata osservanza, lamentata dalla Società ricorrente, dell'art. 112 del codice di procedura penale. Ciò in quanto, nel caso in esame, l'avviso di rettifica è stato emesso sul presupposto dell'inesistenza di operazioni commerciali causative di spese deducibili, con l'allegazione del verificarsi dell'illecito penale quale situazione confermativa dell'inesistenza dei costi. Peraltro, la legittimità dell'atto di accertamento, osserva la Cassazione, è stata acclarata dai Giudici di seconda istanza proprio in esito al riscontro del presupposto dell'indeducibilità del costo, con considerazioni indipendenti dalla qualificabilità del fatto come reato di concussione in danno della contribuente, anziché come concussione (come giudicato in sede di procedimento penale).

Allo stesso modo, è stato negato che la Sentenza di rinvio sarebbe incorsa in violazione dell'art. 75, del D.P.R. n. 917 del 1986. In sostanza, è stato puntualizzato che l'esborso effettuato per evitare indagini fiscali e la connessa interferenza sulla vita dell'impresa, a prescindere dalla sua ricollegabilità a concussione o corruzione, non poteva concorrere, direttamente o indirettamente, alla formazione del reddito, perché non era fattore produttivo, ma tendeva

soltanto a preservare il risultato dei fattori produttivi, e comunque, non si identificava in un atto della gestione d'impresa, ponendosi su un piano autonomo ed esterno (cfr. Cassazione, 11 agosto 1995, n. 8818, commentata in precedenza).

Con riferimento infine alla seconda questione, concernente la deducibilità dell'ILOR, il Collegio ha osservato come in sede di accertamento dell'IRPEG inerente ad un determinato periodo, (in vigenza della disciplina previgente) era reclamabile la deduzione dell'imposta locale attinente a pregressi periodi, nei limiti degli accantonamenti operati in attesa della definitività del rapporto. Resta(va), invece, esclusa la deduzione dell'ILOR evidenziata per la medesima annualità, salva restando l'eventuale deducibilità negli anni successivi degli stanziamenti effettuati in collegamento con l'accertamento stesso.

Attilio Romano

15 settembre 2009

NOTE

(1) Pubblicata ne "il fisco" n. 48, pagg. 11619, con commento di L. BARBONE.

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l