

# I costi inerenti nelle società benefit

Si indaga sulla possibilità di dedurre i costi inerenti all'attività di beneficio comune che le società benefit sono tenute a perseguire



**Nicole D'Amelio**

Dottoranda di ricerca in Scienze giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

*Le società benefit, oltre ad esercitare un'attività economica finalizzata a perseguire il lucro, devono perseguire il beneficio comune. Lo svolgimento di attività non profit potrebbe comportare la necessità di sostenere dei costi; pertanto, la domanda che ci si pone è se questi costi possano essere dedotti secondo il principio di inerenza.*

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>599</b>
<b>II. Il principio d'inerenza</b> .....	<b>599</b>
<b>III. Il principio di inerenza nelle società benefit</b> .....	<b>600</b>
A. L'inerenza dei costi legati all'attività non profit.....	600
B. L'inerenza dei costi legati all'attività non profit in senso generico .....	600
<b>IV. I vantaggi collegati allo svolgimento di attività non profit</b> .....	<b>600</b>
<b>V. La compatibilità con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato</b> .....	<b>601</b>
<b>VI. Conclusioni</b> .....	<b>601</b>

## I. Introduzione

Le società benefit, introdotte nel 2015<sup>[1]</sup>, sono una forma di ibridazione tra *profit* e *non profit*; si tratta di un particolare tipo di società che deve perseguire una duplice finalità: quella lucrativa e quella di beneficio comune. Per beneficio comune si intende la riduzione o l'annullamento di esternalità negative, oppure la produzione di effetti positivi nei confronti di determinate categorie<sup>[2]</sup>.

[1] Legge (L.) n. 208/2015.

[2] In particolare si tratta di "persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse" (art. 1, comma 376, L. n. 208/2015).

Nonostante dalla legge si evinca chiaramente il *favor* del legislatore nei confronti delle società benefit<sup>[3]</sup>, esse non sono destinatarie di specifiche agevolazioni fiscali<sup>[4]</sup>. Conseguentemente, il trattamento tributario di una società benefit sarà il medesimo di un qualsiasi altro tipo di società.

Essendo, dunque, sottoposte alla disciplina dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) prevista dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), la domanda che si è posta la dottrina in questi anni riguarda la deducibilità dei costi inerenti<sup>[5]</sup>.

## II. Il principio d'inerenza

La prima criticità da sottolineare riguarda la mancanza di una definizione puntuale del principio di inerenza, che la giurisprudenza era solita far discendere dall'art. 109, comma 5, TUIR<sup>[6]</sup>. Nel 2018, però, la Corte di Cassazione è intervenuta per

[3] Cfr. *incipit* dell'art. 1, comma 376, L. n. 208/2015: "[I]le disposizioni previste dai commi dal presente al comma 382 hanno lo scopo di promuovere la costituzione e favorire la diffusione di società, di seguito denominate «società benefit» [...]".

[4] Fatta eccezione per le società benefit di nuova costituzione o trasformazione, le quali possono beneficiare di un contributo sotto forma di credito d'imposta pari al 50 per cento dei costi di costituzione o trasformazione (cfr. art. 38-ter del Decreto Legge [D.L.] n. 34/2020, convertito con modificazioni dalla L. n. 77/2020).

[5] Cfr. ROBERTO CORDEIRO GUERRA/DILETTA LENZI, Il bilanciamento tra scopo lucrativo e beneficio comune nelle società benefit: profili fiscali e societari, in: Riv. dir. trib., 25 giugno 2021; MASSIMO PROCOPIO, Il trattamento tributario dei costi relativi al sostegno delle società benefit, in: Dir. prat. trib., 2017, I, p. 81 ss.; MAURIZIO SETTI, Implicazioni fiscali del nuovo istituto delle società "benefit", in: Corr. trib., 2016, XXIX, p. 2301 ss.

[6] Cfr. Cass., 19 maggio 2000, n. 6502. La stessa Corte di Cassazione è arrivata ad affermare persino che il concetto di inerenza, quale interrelazione tra spesa e ricavi, era "sancito sia dal precedente che dall'attuale sistema normativo e condiviso da una prassi amministrativa quasi secolare, supportata a sua volta da una consolidata interpretazione dottrinale e giurisprudenziale" (cfr. Cass., 23 ottobre 2003, n. 15935). Cfr. anche GUGLIELMO FRANSONI, Una bella sorpresa: la *nouvelles vague* della Corte di Cassazione in tema di inerenza, in: Riv. dir. trib., 19 marzo 2018, il quale afferma che "la tesi secondo cui l'art. 109, comma 5, del t.u.i.r. non ha nulla a che vedere con la nozione di inerenza è stata sostenuta dalla dottrina pressoché unanime da oltre trent'anni. [...] Ciò nonostante, la giurisprudenza (e, inespugnabilmente, anche la stessa Agenzia) hanno continuato a ripetere acriticamente che la fonte del principio di inerenza è l'art. 109, comma 5, del t.u.i.r."

scardinare la sua stessa prassi<sup>[7]</sup>. Difatti, facendo discendere il principio di inerenza dall'articolo in questione, ne verrebbe ristretto eccessivamente l'ambito di applicazione: gli unici costi deducibili sarebbero quelli correlati ai ricavi tassabili<sup>[8]</sup>.

Per questo motivo, la Suprema Corte ha stabilito che l'inerenza lega un costo sostenuto dall'impresa all'attività d'impresa stessa<sup>[9]</sup>.

### III. Il principio di inerenza nelle società benefit

#### A. L'inerenza dei costi legati all'attività non profit

Tutto quanto premesso, è ora necessario indagare sui costi che si trova ad affrontare la nuova forma societaria per quella parte di attività che afferisce alla sfera del *non profit*. I costi possono derivare sia da una diminuzione dei ricavi, sia dai maggiori oneri assunti al fine di perseguire lo scopo altruistico.

Se non sussiste ulteriormente alcun dubbio sul fatto che la nozione di inerenza non integri il binomio costi-ricavi<sup>[10]</sup>, non parrebbe altrettanto scontato che i costi sostenuti per finalità benefiche siano legati all'attività propria dell'impresa, anche considerando che il legislatore non si è espresso in merito. Ciononostante, dalla lettura delle disposizioni relative alle società benefit si evince chiaramente che la finalità di beneficio comune deve svolgersi "nell'esercizio di una attività economica"<sup>[11]</sup>, non potendo quindi disgiungersi dall'attività d'impresa che la società pone in essere.

Indispensabile è non adottare comportamenti completamente estranei e slegati dalla predetta attività. Esempio classico di costi non deducibili sono le spese personali dell'imprenditore o gli oneri di utilità sociale<sup>[12]</sup>. Questi ultimi, in particolare, godono di un trattamento fiscale a sé stante, che li esclude dunque dalla disciplina della deducibilità. Ad ogni modo, in base a quanto appena esposto, mere erogazioni liberali non potrebbero soggiacere al principio d'inerenza in quanto non direttamente collegate all'attività d'impresa<sup>[13]</sup>.

[7] Cfr. Ordinanza dell'11 gennaio 2018, n. 450.

[8] *Ibidem*. Cfr. anche PROCOPIO (nota 5), p. 88 ss. e p. 95.

[9] Testualmente: "[i]nvero, in conformità di parte della dottrina e in adesione alla prospettazione della ricorrente, l'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in - proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo)".

[10] Nel qual caso sarebbe stato difficile farvi rientrare i costi sostenuti per il perseguimento del beneficio comune, in quanto non sempre produttivi di ricavi. Cfr. CORDEIRO GUERRA/LENZI (nota 5), che, proprio in riferimento alla correlazione costi-ricavi, affermano: "[i]n effetti, tale criterio mal si presta ad essere applicato nel caso di un programma imprenditoriale articolato in plurimi atti ognuno dei quali non necessariamente o esclusivamente vocato alla produzione di proventi: da questo punto di vista, dietro la nuova prospettazione non meramente utilitaristica del concetto di inerenza alligna e traspare la consapevolezza della sempre maggiore attenzione delle imprese alla sostenibilità, da perseguire per l'appunto ascrivendo tra gli obiettivi dell'attività lucrativa un modo di svolgimento della medesima - ivi inclusi i relativi oneri - tale da non riversare esternalità negative sulla collettività".

[11] Comma 376, art. 1, L. 208/2015.

[12] Per altri esempi di costi non deducibili in quanto non inerenti si veda FRANCESCO TESAURO, Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale, Torino, 2019, p. 130.

[13] *Ivi*, p. 136.

#### B. L'inerenza dei costi legati all'attività non profit in senso generico

Si potrebbe porre un problema di deducibilità dei costi connessi a quelle attività non puntualmente indicate nello Statuto perché generiche e soggettive<sup>[14]</sup> (ad es. quelle atte ad operare "in modo responsabile, sostenibile e trasparente"<sup>[15]</sup>), per le quali è più difficile trovare un legame diretto con l'attività d'impresa.

La soluzione viene fornita dalla legge, la quale sancisce l'obbligo di redigere una relazione annuale che, tra le altre cose, deve contenere la valutazione dell'impatto generato dalla società benefit<sup>[16]</sup>. Lo *standard* di valutazione deve essere esterno e deve comprendere le aree identificate dall'allegato 5 della legge. La prima di queste aree si riferisce al governo dell'impresa e, più nel dettaglio, si occupa precisamente di porre l'accento sulla trasparenza e sulla responsabilità<sup>[17]</sup>. Pertanto, la relazione d'impatto permetterà di giustificare la deduzione di quei costi a cui la società benefit deve far fronte in vista dello svolgimento dell'attività di beneficio comune di carattere generale.

#### IV. I vantaggi collegati allo svolgimento di attività non profit

Non va tralasciato il fatto che l'attività di beneficio comune, che sia specifica o generica, può comportare dei vantaggi per la società benefit stessa e, al contempo, contribuisce al miglioramento del benessere collettivo.

Per quel che riguarda il primo punto, il perseguimento di scopi sociali può accrescerne la visibilità e la reputazione, con potenziale aumento dei ricavi<sup>[18]</sup>. È altresì vero che se le società decidessero di acquisire la qualifica di società benefit con il solo scopo di farsi pubblicità, verrebbe snaturata l'essenza della normativa<sup>[19]</sup>.

In seconda battuta, riducendo il carico delle spese pubbliche, le società benefit permettono allo Stato di investire le risorse risparmiate in altri progetti. Ci si aspetta, dunque, che l'onere fiscale delle società benefit venga alleggerito, almeno per quella parte che afferisce all'attività d'impresa realizzata in

[14] Cfr. DARIO DE ROSSI/LUIGI A.M. ROSSI, Società Benefit: i costi sostenuti per il perseguimento delle finalità di beneficio comune, in: *Corr. Trib.*, 2021, VI, p. 523 ss.

[15] Come espressamente richiesto dal comma 376.

[16] Comma 382, art. 1, L. n. 208/2015.

[17] "1. Governo d'impresa, per valutare il grado di trasparenza e responsabilità della società nel perseguimento delle finalità di beneficio comune, con particolare attenzione allo scopo della società, al livello di coinvolgimento dei portatori d'interesse, e al grado di trasparenza delle politiche e delle pratiche adottate dalla società".

[18] Cfr. ALBERTO BARONI, La nuova società benefit prevista dalla Legge di Stabilità 2016, in: [www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com) (consultato il 02.12.2022). Cfr. DE ROSSI/ROSSI (nota 14), p. 525 ss., i quali richiamano la sentenza della Corte di Cassazione 15 giugno 2018, n. 15843 a conferma di quanto sostenuto.

[19] Cfr. ALESSANDRO MAZZULLO, Società benefit alla ricerca di una leva fiscale, in: *il fisco*, 2018, XVII, p. 1645: "[...] si tratterebbe di un approccio che tenderebbe ad assumere il perseguimento del beneficio comune come un'aprioristica operazione di marketing strategico. La qualifica legale di società benefit, in tale accezione, verrebbe ridotta ad un mero espediente pubblicitario in grado di appiattire lo scopo di beneficio comune ad uno scopo secondario e strumentale a quello lucrativo. Quest'ultimo, in definitiva, rimarrebbe l'unico ed effettivo scopo della società. Una tale ricostruzione, però, contrasterebbe con la ratio di una norma che, in quel modello di business, mira a trovare un diverso equilibrio tra scopo lucrativo e scopo di beneficio comune".

modo sostenibile. Al contrario si potrebbe creare una sorta di paradosso, con consequenziale disincentivo alla costituzione di questo tipo di società: non solo, come già affermato in precedenza, non sono destinatarie di particolari regimi di favore, per di più verrebbero ulteriormente penalizzate dalla limitazione della deducibilità delle spese sostenute, nonostante prestino maggiore attenzione alle esigenze dell'intera comunità.

### V. La compatibilità con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato

Arrivati a questo punto, ci si potrebbe interrogare sulla possibile incompatibilità di una simile interpretazione delle disposizioni dettate per le società benefit, con la disciplina europea in tema di aiuti di Stato; si tratterebbe, infatti, di agevolazioni fiscali potenzialmente in grado di falsare la concorrenza[20].

A mio avviso la questione risulta superflua, in quanto priva di fondamento: una volta stabilito che i costi sostenuti per scopi di beneficio comune sono deducibili in quanto inerenti all'attività d'impresa, allora ne consegue che le società benefit sono sottoposte al medesimo trattamento tributario previsto per i restanti tipi di società; ragion per cui non si configura alcuna violazione del principio di libera concorrenza.

### VI. Conclusioni

Nonostante sul punto sia auspicabile un intervento chiarificatore del legislatore[21], non si hanno troppe remore nell'ammettere la possibilità di dedurre i costi inerenti all'attività di beneficio comune messa in campo dalle società benefit[22].

A maggior ragione considerando le trasformazioni che sta vivendo il mondo *profit* negli ultimi anni[23], sempre più orientato a farsi carico delle istanze della società civile. Basti

---

[20] Cfr. PROCOPIO (nota 5), p. 104 ss.

[21] Cfr. MAZZULLO (nota 19), p. 1647: "È forse il legislatore, più che l'interprete, che dovrebbe interrogarsi sulla possibilità ed opportunità di potenziare, anche fiscalmente, quello che alcuni tendono a definire Quarto settore". Cfr. DE ROSSI/ROSSI (nota 14), p. 526: "Le riflessioni formulate, in assenza di precedenti giurisprudenziali e di documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, tengono conto del fatto che alla velocità con cui tale innovativo modello di impresa si sta evolvendo non corrisponde una speculare evoluzione della normativa fiscale, che ha invece interessato il solo settore del non profit. Un auspicato intervento che possa meglio definire in un testo legislativo ad hoc il perimetro di operatività del modello delle Società Benefit, con relativa considerazione del regime fiscale, rientrerebbe nel disposto di rango costituzionale di cui all'art. 41, comma 3, [...]". Cfr. SETTI, (nota 5), p. 2306.

[22] Cfr. DE ROSSI/ROSSI (nota 14), p. 527: "Allo stato attuale della normativa fiscale, non possono essere manifestati dubbi sull'adattabilità del principio di inerenza dei costi di impresa, nella sua moderna concezione "allargata", a questo innovativo modello imprenditoriale, il quale dovrà sostenere dei costi volti a realizzare le nuove (ed allargate) finalità di impresa, di cui non ne rappresentano, di certo, alcuna deviazione". Cfr. CORDEIRO GUERRA/LENZI (nota 5). Cfr. MARIA CONCETTA RIZZO, Società benefit e inerenza dei costi: possibile superamento delle critiche, in: fisco e tasse, 9 marzo 2020.

[23] Cfr. Relazione al Disegno di Legge concernente le "Disposizioni per la diffusione di società che perseguono il duplice scopo di lucro e di beneficio comune": "Insostanza, superando l'approccio «classico» del fare impresa, le società con finalità di beneficio comune introducono un salto di qualità nel modo di intendere l'impresa, tale da poter parlare di vero e proprio cambio di paradigma economico ed imprenditoriale" (cfr. CORDEIRO GUERRA/LENZI [nota 5], nelle osservazioni conclusive).

pensare alle imprese sociali, alle imprese etiche[24] o, più in generale, alla responsabilità sociale d'impresa per comprendere quanto il concetto stesso di impresa si sia evoluto e si stia tuttora evolvendo[25].

---

[24] ANNALISA POSTIGLIONE, L'impresa etica non è solo una questione morale, in: Corr. Trib., 2016, XI, p. 875 ss.

[25] Cfr. Circolare Assonime n. 19 del 20 giugno 2016. Il primo paragrafo della Circolare è intitolato giustappunto "L'evoluzione della responsabilità sociale nell'attività d'impresa".