

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Somma pagata all'hacker ad alto rischio di non deducibilità***

di **Fabio Landuzzi**



La **cybersecurity** rappresenta oggi un fattore fortemente impattante il profilo del **rischio delle attività imprenditoriali** e professionali, come è purtroppo reso evidente dagli **attacchi informatici** – i c.d. *ransomware* – che coinvolgono sempre più di frequente un numero crescente di organizzazioni, causando la **compromissione dei data center aziendali** in cui sono di norma installati i diversi sistemi informativi a cui fanno capo i **software ERP**, di contabilità, di produzione, ecc.; il tutto, con effetti talora dirompenti sulla regolare attività dell'impresa e sul **trattamento di dati anche riservati**.

Accade non di rado che i soggetti colpiti dal **cyberttack** si trovino "obbligati" a dover **corrispondere all'hacker le somme** da questi estorte per la restituzione dell'accesso ai sistemi e per la disponibilità dei dati "oscurati", somme quasi sempre **erogate in forma di bit coin**.

Dal punto di vista delle imposte sul reddito, è quindi lecito **domandarsi se** queste somme siano **deducibili** ai fini della formazione del reddito imponibile dell'impresa che le corrisponde o se invece siano **da considerarsi non inerenti** rispetto all'attività d'impresa.

Possiamo prima di tutto partire da un seppur **diverso e risalente arresto giurisprudenziale** (Cassazione, n. 8818/1995) in cui si trattò il caso del **riscatto pagato da una società** per la liberazione di un suo **dirigente che era stato rapito**.

La Suprema Corte, nel caso di specie, si espresse in senso **non favorevole alla deduzione di tale spesa** dal reddito imponibile dell'impresa, ritenendola **carente del presupposto della inerenza**, ovvero non "*funzionale alla produzione del reddito*".

Le argomentazioni addotte dalla Cassazione in quel caso di specie sembrano però fondare le proprie radici in **una chiave interpretativa del principio di "inerenza"** della spesa assai ristretto, oltre ad essere condizionate dal fatto che il pagamento del riscatto per la liberazione della persona fosse **condizionato da fattori personali** – i rapporti di familiarità con i soci – oltre che

imprenditoriali.

Condizioni che, nel caso del *cyberattack*, non sussistono, trattandosi, per usare un improprio parallelismo, del “**rapimento**” dei sistemi informativi dell’impresa e dell’accesso ai suoi dati, ovvero di **elementi indispensabili** per lo svolgimento dell’attività da cui originano i ricavi che concorrono a formare il reddito imponibile.

Il caso ha formato oggetto di una **risposta ad interpello** – la [n. 149/2023](#) – di recente pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Entrate.

Il caso è esattamente quello di un *cyberattack* che ha **compromesso numerosi sistemi operativi della società** ed anche di altre imprese dalla stessa controllate, rendendo indisponibili anche molti dati conservati sui server.

La società, per risolvere l’impasse causata dall’incidente occorso, è quindi addivenuta alla **decisione di corrispondere all’hacker la somma** richiesta sotto forma di *bit coin*, ponendosi poi il dubbio se tale somma fosse deducibile ai fini della determinazione dell’imponibile Ires ed Irap.

Vediamo di percorrere i **contenuti principali** che è dato di trarre da questo documento.

In primo luogo, l’Agenzia delle Entrate conferma che **la spesa in questione non si qualifica come “costo da reato”** ex [articolo 14, comma 4-bis, L. 537/1993](#), norma che intende colpire con l’indeducibilità i costi sostenuti per **beni e servizi direttamente utilizzati** per il compimento di una **fattispecie criminosa**.

Infatti, la società è stata **vittima del reato di estorsione** ([articolo 629, c.p.](#)) e, riconosce l’Agenzia, il **pagamento effettuato** pur essendo un elemento costitutivo del reato stesso, **non può in nessun caso integrare un fatto punibile** per il soggetto che ne è vittima.

Pertanto, si può pienamente convenire sul fatto che alle somme in oggetto **non siano da annoverarsi fra i c.d. “costi da reato” non deducibili** ai sensi del richiamato comma 4-bis, dell’[articolo 14 L. 537/1993](#).

Quanto al **profilo di inerenza del costo**, l’Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato alcuni principi di ordine generale tratti dalla prassi e da una parte di giurisprudenza citata, si sofferma **sul piano dell’onere probatorio**, sottolineando come, nel caso di specie, la **società non avrebbe “prodotto un supporto documentale idoneo a dimostrare che l’uscita di denaro relativa all’acquisto dei bitcoin e il successivo trasferimento degli stessi sia strettamente correlato alla remunerazione di un fattore della produzione (le prestazioni che gli hacker si sarebbero impegnati ad eseguire)”**.

Perciò, il **costo non sarebbe deducibile**.

Così posta la questione, rimane allora da capire **quale sarebbe il “supporto documentale”** che per l’Agenzia delle Entrate sarebbe **idoneo a comprovare l’inerenza del costo**.

Infatti, l’idea che la somma pagata possa essere posta in **correlazione con una prestazione** a cui gli hacker si impegnano, quando abbiamo appena detto che ci si trova in **un contesto criminoso** e dinanzi ad **un reato di estorsione**, potrebbe sembrare **quasi grottesco**; più che per il pagamento di una prestazione, si ritiene che l’inerenza di questa spesa discenda dal **beneficio diretto tratto dall’impresa**, che si riverbera nella **generazione di ricavi altrimenti fortemente condizionati** proprio dalle conseguenze del fatto occorso.

In termini documentali, si ritiene che la **denuncia alla Autorità di Pubblica Sicurezza** possa costituire l’elemento basilare, unitamente alla eventuale **prova della corrispondenza intercorsa** con gli hacker, ai documenti comprovanti le **azioni rimediali** nel frattempo avviate dalla società colpita mediante il coinvolgimento di consulenti, l’attivazione delle **polizze assicurative**, ecc..

In conclusione, si è del parere che la Risposta in commento abbia avuto il pregio di porre sotto i riflettori un tema di assoluta attualità, ma che non abbia ulteriormente contribuito a delineare un **quadro univoco della fattispecie** che, probabilmente, dovrà essere affrontata dalle imprese che malauguratamente dovessero imbattersi in simili incidenti, in un **approccio caso per caso**.