

L'assenza di alternatività nella scelta imprenditoriale rende deducibili i costi black list

di Giorgio Beretta, 29 aprile 2016

1

(Commissione Tributaria Regionale di Milano, sentenza del 13 aprile 2016, n. 2196)

Come noto, la Legge di stabilità 2016 (L., 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 142, lett. a) ha rimosso, a far data dal 1° gennaio 2016, le limitazioni alla deducibilità dei cd. costi "black list" previste per le imprese residenti dai commi 10-12-*bis* dell'art. 110 TUIR. Conseguentemente, per i periodi di imposta dal 2016 in poi le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti localizzati in Paesi "black list" divengono deducibili secondo le ordinarie regole, ovvero a condizione che siano soddisfatti i requisiti di effettività, inerenza, certezza, determinatezza (o determinabilità) e competenza, senza peraltro che vi sia più alcun obbligo di separata indicazione in dichiarazione (anche se, almeno formalmente, la sanzione, di cui all'art. 8, co. 3-*bis* del D.lgs. n. 471/1997, ricollegata a tale obbligo e pari al 10% di quanto non dichiarato, non è stata parimenti abrogata).

Invero, la disciplina dei costi "black list" era già stata oggetto di recente rivisitazione da parte dell'art. 5, co. 1, del D.lgs. n. 147/2015 ("Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese") che ha disposto la deducibilità integrale di tali componenti negative sino a concorrenza del loro valore normale, anche se sostenute verso soggetti non appartenenti al medesimo gruppo societario del soggetto residente in Italia, consentendo peraltro a quest'ultimo di superare tale limite laddove fosse fornita la prova che "le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

Sebbene abbia subito numerosi ritocchi normativi nel corso di questi decenni, la disciplina dei costi "black list" è stata originariamente introdotta dalla L., 30 dicembre 1991, n. 413 invero con finalità più anti-evasive che anti-elusive, cioè al fine di evitare che gli operatori economici residenti nel nostro Paese possano procurarsi agevolmente documentazione inerente costi fittizi messa a disposizione da soggetti compiacenti localizzati in paradisi fiscali. Più specificatamente, il meccanismo vigente per i periodi di imposta sino al 31 dicembre 2014 comporta all'atto pratico un'inversione probatoria, essendo la deducibilità dei componenti negativi relativi alle operazioni con soggetti "black list" ammessa unicamente se l'impresa residente prova alternativamente: (a) che il soggetto estero svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva o (b) che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Peraltro, l'applicazione concreta di tale normativa non ha mancato di evidenziare talune criticità, prima fra tutte quella di imporre una non agevole applicazione delle regole relative alla determinazione dei prezzi di trasferimento a transazioni intervenute tra imprese non associate, nonché quella di porsi in conflitto con le clausole pattizie antidiscriminatorie previste dall'art. 24, par. 4 del Modello OCSE.

In ordine a tali criticità non si è tuttavia soffermato il Collegio giudicante con la sentenza in commento (Comm. Trib. Reg. Milano, Sez. 6 Sent. n. 2196 del 13 aprile 2016), che pure ha accolto l'appello proposto da una società svolgente attività di spedizioniere internazionale, annullando l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva ripreso a tassazione (relativamente al periodo di imposta 2007), ritenendoli componenti negativi indeducibili, determinati costi intercorsi tra la predetta società ed imprese localizzate fiscalmente in Paesi "black list".

2

Nel caso di specie, si trattava di un vettore marittimo avente quale oggetto sociale quello di organizzare trasporti internazionali di merci, il quale si preoccupava di fornire alla propria clientela anche le relative operazioni accessorie (ad esempio, quelle doganali), ma che ricorreva, nell'effettuazione delle operazioni di ritiro e/o consegna, a mezzi nella disponibilità di altri soggetti, pur mantenendo il ruolo di coordinamento delle predette operazioni ed il contatto diretto con la clientela.

Ebbene, i giudici hanno accolto l'appello della società, risultata parzialmente soccombente in primo grado, sulla base del solo presupposto che *"le operazioni poste in essere dalla società [...] in qualità di spedizioniere internazionale sono [...] sempre connotate da una loro intrinseca giustificazione commerciale ed economica"*, in quanto *"il luogo in cui prelevare i beni ed il luogo dove consegnarli non sono rimessi alla volontà dello spedizioniere ma dipendono [...] dalle esigenze del cliente committente, per il quale lo spedizioniere svolge la sua attività"*. Detto altrimenti, sempre secondo il Collegio, nel caso di uno spedizioniere internazionale, *"la scelta del fornitore estero residente o localizzato in un Paese facente parte della c.d. Black List, non dipende"* dalla volontà di questi, *"ma dal cliente che ha dato il mandato: in tal caso la società non può fare altro che contattare fornitori terzi presenti nelle aree interessate per organizzare il trasporto senza alcuna possibilità di scelta imprenditoriale, in quanto l'operazione richiesta o viene compiuta in quel modo (ovvero avvalendosi dei fornitori in loco) o non viene compiuta affatto"*.

Il Collegio ha dunque ritenuto che, a prescindere dalla verifica della sussistenza delle due esimenti previste dal comma 11 dell'art. 110 TUIR, all'esame dei fatti, per la società, l'effettuazione delle operazioni di spedizione, rientranti nel proprio oggetto sociale, con imprese domiciliate fiscalmente in Paesi "black list", costituisca un'opzione necessitata, concludendo che, non potendosi manifestare alcuna *"possibilità di scelta imprenditoriale"*, neppure poteva ravvisarsi alcun intento elusivo da parte della medesima.

Invero, la fattispecie di cui alla sentenza in commento non è totalmente ignota né alla giurisprudenza né alla prassi previgenti. Gli stessi giudici meneghini infatti hanno fatto riferimento alle conclusioni raggiunte, sempre in ordine alla deducibilità dei costi "black list", dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, con la sentenza n. 294 del 13 dicembre 2012, ha statuito che *"nel caso in cui l'operazione sia stata effettuata senza alcuna possibilità di alternatività nella scelta imprenditoriale è assurdo ed impossibile andare a ricercare un interesse economico nel compierla, dal momento che tale transazione o viene compiuta in quel modo o non viene compiuta affatto"*.

D'altronde, la stessa Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 127/E del 6 giugno 2003, ha evidenziato che, in determinati settori, sussiste la possibilità di *"individuare in astratto specifiche operazioni tipicamente afferenti l'esercizio dell'attività d'impresa, per le quali si può ritenere in via generale ed astratta soddisfatto il predetto requisito [dell'effettivo interesse economico dell'operazione, ndr], in ragione del loro obiettivo collegamento con l'oggetto dell'impresa che le pone in essere"*, ancorché – ha puntualizzato dipoi la stessa Agenzia nella medesima risoluzione – è *"fatta salva in ogni caso la potestà dell'Amministrazione finanziaria di riscontrare in*

concreto, avuto riguardo alla specificità della posizione oggetto di accertamento, l'effettiva sussistenza dell'interesse economico assunto in via presuntiva [...] della singola operazione”.

Le conclusioni raggiunte in tutte le fattispecie sopra richiamate appaiono condivisibili: è del tutto evidente, infatti, che operazioni che non possano in concreto essere svolte diversamente da come sono state effettuate, escludono di per sé l'esistenza di arbitraggi o altre manovre evasive/elusive.

Al riguardo preme tuttavia svolgere una puntualizzazione. Ancorché l'impossibilità di operare una scelta imprenditoriale di segno diverso da quella concretamente posta in essere dalle imprese residenti sia stata ricondotta, sia nella sentenza in commento che nelle due fattispecie menzionate poc'anzi, alla seconda delle due esimenti previste dall'abrogato comma 11 dell'art. 110 TUIR, ovvero la sussistenza di un effettivo interesse economico dell'impresa residente nell'operazione, a ben vedere, più che alla prova liberatoria di cui alla lettera b) della citata disposizione normativa, tale evenienza pare piuttosto ascrivibile ad un *tertium genus* di esimente, riconducibile ad un paradigma di “intrinseca ragionevolezza” (cfr. P. Antonini, *Spedizionieri doganali e “costi black list”: a quando i “tour operator” per i Caraibi?*, in Dial. Trib., 2013, 224 ss.). Ciò a dire che la possibilità di evasione/elusione è esclusa *a priori*, laddove l'impresa residente appaia effettivamente nell'impossibilità di effettuare una scelta imprenditoriale diversa da quella concretamente posta in essere.

In effetti, l'argomentazione posta a fondamento della prova liberatoria suddetta appare dotata di sufficiente autonomia rispetto alle esimenti, per così dire, “codificate” dal comma 11 dell'art. 110 TUIR, secondo la normativa *ratione temporis* in vigore.

D'altronde, il principio enunciato nella sentenza in commento è emerso in altre situazioni. Ad esempio, un caso in cui i rapporti con i Paesi “black list” sono apparsi ai giudici, per così dire, “necessitati” è quello affrontato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano nella sentenza n. 357 del 1° dicembre 2010, dove una società residente importava da fornitori domiciliati in Paesi “black list” uno specifico prodotto (il sorbitano di monostearato mediante olio di palma), molto richiesto dai clienti italiani e non diversamente reperibile presso altri fornitori italiani o esteri.

Più recentemente, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 1257 dell'11 febbraio 2015, ha disapplicato il regime di indeducibilità dei costi “black list” oggetto della pretesa dell'Ufficio nei confronti di una società residente, anch'essa vettore internazionale di merci, a fronte di spese che, seppur pagate in favore di una banca di Hong Kong (Paese “black list”), si riferivano ad una attività svolta in Cina (Paese “non black list”) e che solo per motivi personali del fornitore, questi si faceva corrispondere su conto corrente detenuto appunto presso un intermediario finanziario di Hong Kong (in senso difforme, invece, in un caso analogo, le conclusioni di Comm. Trib. Prov. Treviso, 22 settembre 2009, n. 81 e di Comm. Trib. Reg. Venezia, 16 dicembre 2010, n. 76, in GT – Riv. Giur. Trib., 2011, 441 ss., con nota critica di E. Della Valle, *Costi “black list” ed interposizione del soggetto paradisiaco*, secondo cui, al contrario, in tali situazioni si deve ritenere che “l'impresa residente nel nostro Paese non è mossa da alcun intento evasivo e la scelta del soggetto dal quale ricevere la fattura è imposta di fatto dalla controparte commerciale”).

Ed ancora. In un parere del 2004 il Comitato Consultivo Norme Antielusivo ha escluso l'operatività del regime di indeducibilità dei costi “black list” nel caso di un'impresa italiana che si era ritrovata, indipendentemente dalla propria volontà, all'esito di modificazioni nella struttura partecipativa del soggetto fornitore, ad avere rapporti

con una controparte domiciliata in un paradiso fiscale (cfr. Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive, parere 21 luglio 2004, n. 17).

4 In conclusione, nonostante l'abolizione *tout court* della disciplina dei costi "black list" a partire dal 1° gennaio 2016, si ritiene che la sentenza in commento, nel ribadire l'impossibilità di ravvisare intenti evasivi/elusivi da parte di una società residente con riguardo ad operazioni di fatto imposte da situazioni contingenti del mercato ovvero dalla controparte contrattuale, fornisca spunti di riflessione ugualmente interessanti per gli operatori, anche in considerazione del fatto che, seppure il predetto regime anti-evasivo/anti-elusivo è appunto venuto meno, occorre rammentare che a partire dal periodo di imposta in corso l'Amministrazione finanziaria potrà contestare la genuinità di tali componenti negativi impiegando lo strumento dell'abuso del diritto inserito nell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente. Pertanto, diviene importante per i contribuenti dimostrare, a mente del comma 3 del predetto articolo, che le operazioni attenzionate dall'Agenzia delle Entrate siano "*giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale*", prova che è da ritenersi soddisfatta nel caso in cui l'operazione abbia costituito un'opzione necessitata per l'impresa residente.