

FISCO

**Reddito d'impresa.** Dopo le modifiche del Dlgs 147 la possibilità di andare oltre il valore normale è legata a una sola «esimente»

# Black list, l'interesse guida lo sgravio

Prezzo, fornitori, condizioni contrattuali e di mercato dimostrano il vantaggio economico

PAGINA A CURA DI  
**Marco Abramo Lanza**  
**Francesco Nobili**

Il vantaggio economico resta una variabile importante per la deduzione dei costi black list anche dopo le modifiche dettate dal decreto internazionalizzazione (articolo 5, Dlgs 147/2015).

La nuova formulazione del comma 10 dell'articolo 110 del Tuir, stabilisce che i costi black list derivanti da operazioni che hanno avuto concreta esecuzione sono deducibili nel limite del valore normale di cui all'articolo 9 del Tuir. La specificazione che le operazioni devono avere avuto concreta esecuzione appare superflua: in caso contrario il costo non sarebbe deducibile in quanto non inerente e lo stesso principio è già presente nel comma 11. Superando la presunzione di indeducibilità, la nuova norma prevede quindi che il quantum di costo che non eccede il valore normale sia sempre deducibile.

L'eccedenza rispetto al valore normale, però, è deducibile solo se vengono rispettate le condizioni (o meglio, la condizione) di cui al successivo comma 11. E qui interviene una seconda modifica di rilievo: l'abolizione della prima esimente prevista dal comma 11, ossia la prova che le imprese estere svolgono un'attività commerciale effettiva.

Si tratta di un'importante semplificazione stante la difficoltà di fornire tale prova soprattutto per i rapporti con soggetti non appartenenti al gruppo (si veda la risoluzione 46/E/2004 che elenca una serie, numerosa, di documenti ritenuti idonei - o per meglio dire necessari - a provare la sussistenza della prima esimente). Per effetto delle modifiche, la deducibilità dell'eccedenza di costo rispetto al valore normale è consentita solo se le operazioni poste in essere ri-

spondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.

La prassi, in un primo momento, si è concentrata sul concetto di effettività: risoluzione 127/E/2003 (presenza di contratti, fatture, attestazioni di pagamento); parere del comitato consultivo 15 del 22 marzo 2007; procedura della Dre Piemonte del dicembre 2002.

La stessa risoluzione 127/E pare aver identificato il concetto di effettivo interesse economico con quello di inerente (il requisito dell'effettivo interesse economico sembra soddisfatto in ragione dell'obiettivo collegamento dei costi con l'oggetto dell'impresa). Successive pronunce (risoluzione 46/E/2004; circolare 1/E/2009) hanno tuttavia specificato che il requisito dell'effettivo interesse è più ampio di quello di inerente. In

particolare, vanno considerati:

- l'entità del prezzo praticato;
- la qualità dei prodotti finiti;
- la tempistica e la puntualità della consegna (tutti nella risoluzione 46/E/2004);
- la presenza di costi accessori;
- la possibilità di acquistare il medesimo prodotto da altri fornitori (entrambi nella circolare 51/E/2010);
- l'impossibilità di rivolgersi a fornitori diversi (circolare 1/E/2007).

In sede di verifica dell'amministrazione assume un ruolo centrale il confronto del prezzo, anche se la deducibilità non può essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo è superiore a quello mediamente praticato sul mercato (circolare 51/E/2010). Anche in giurisprudenza (Ctp Milano 338/2010; Ctr Venezia 38/2011; Ctr Bergamo 26/2013) è stato riconosciuto un ruolo centrale al confronto del prezzo.

A titolo puramente esemplificativo, la Ctr Milano 33/2013 ha ritenuto valida una comparazione dei prezzi su un campione inferiore alla metà dei prodotti. Peraltro, secondo la Cassazione (sentenza 10749/2013), rilevano non solo prezzi competitivi ma anche altri fattori, quali la puntualità nelle forniture e la serietà del fornitore in genere.

Infine, esiste la giurisprudenza che riconosce soddisfatto l'interesse economico se l'operazione crea profitto per l'impresa (Ctr Torino 91/2012, Ctr Roma 208/2012, Ctr Marche 5/2010) o se l'operazione è stata effettuata senza possibilità di alternative (Ctr Romacitata, Ctp Milano 294/2012). In particolare, la creazione di profitto dovrebbe essere condizione sufficiente a giustificare l'interesse economico dell'impresa a effettuare una determinata operazione.



## Vantaggio economico

- Il costo eccedente il valore normale è deducibile solo se le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico, concetto che dovrebbe risultare di portata più ampia rispetto a quello di inerente. Elemento da valorizzare è la comparazione dei prezzi praticati, ma si devono anche considerare la qualità dei prodotti, la tempistica e la puntualità della consegna, l'impossibilità di utilizzare altri fornitori, la serietà del fornitore ed il fatto che l'operazione crea profitto per l'impresa

## Quando la deduzione è ammessa

### CLIENTE CHIAVE

Una società italiana ha affidato una consulenza a un agente basato alle Bahamas per sostenere le esportazioni a Cuba, Paese che rappresenta un mercato-chiave in relazione ai volumi di fatturato aziendale e di difficile accesso visto il monopolio statale. *Ctp Milano, 2002/3/15*

### STRATEGIA AZIENDALE

Una società, nella logica delle strategie di impresa, per allargare il business internazionale e migliorare il portafoglio, ha acquistato prodotti da una società con sede nelle Bermuda; prodotti la cui vendita si è tradotta in un aumento dei profitti. *Ctp Milano, 6561/8/15*

### ACQUISTI CONVENIENTI

Una società italiana operante nel settore della grande distribuzione ha acquistato i propri prodotti da fornitori black list essendo tale scelta strategica dal punto di vista economico. *Ctr Milano, 33/22/13*

### RISULTATO PROFITTEVOLE

Una società italiana ha acquistato merci da un fornitore estero black list (Malesia). In assenza di un paragone, essendo la società l'unica ad avvalersi dei servizi in outsourcing per questo tipo di prodotti, l'effettivo interesse viene individuato nella redditività dei prodotti. *Ctr Torino, 91/1/2012*

### MATERIE PRIME SPECIALI

Una società italiana ha importato da Paesi black list del Sud est asiatico materie prime che, nella valutazione della sussistenza dell'interesse economico, sono state ritenute «speciali» oltre che profittevoli. *Ctr Ancona, 208/1/12*

### MANDATO DEL CLIENTE

Una società italiana che si occupa principalmente del trasporto merci nonché di operazioni accessorie per conto dei propri clienti, si è avvalsa di un fornitore estero su mandato del cliente senza pertanto avere alcuna possibilità di scelta. *Ctp Milano 294/5/12*

### ACQUISTI NECESSITATI

Una società italiana operante nel settore della componentistica elettronica e meccanica, ha rivolto i propri ordini a società localizzate ad Hong Kong con i quali i clienti avevano concordato il prezzo in via preventiva. *Ctr Marche 5/3/2010*