



5264 - . 19

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Antonio Greco	· Presidente -	Oggetto
Giuseppe Fuochi	· Consigliere -	R.G.N. 12500/2012
Tinarelli		
Pasqualina A.P. Condello	· Consigliere -	Cron. 5264
Francesco Federici	· Consigliere -	UP - 15/10/2018
Luigi D'Orazio	· Consigliere rel. -	

<sup>1661</sup>  
2018 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 12500/2012 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persone del Direttore pro-tempore, rappresentata e  
difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è  
domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

- ricorrente -

contro

1  
Cons. est. Luigi D'Orazio

Newave Italia s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, e la Game Life s.r.l., in liquidazione, (già Newave s.r.l.), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentate e difese dall'Avv. Massimo Filieri e dall'Avv. Maurizio Scarfi, elettivamente domiciliato presso lo studio del primo, in Roma, Via Oslavia n. 40, giusta delega a margine del controricorso

– *controricorrenti* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 127/1/2011 depositata il 30 marzo 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 15 ottobre 2018 dal Consigliere Luigi D'Orazio;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Sergio del Core, che ha concluso chiedendo il rigetto del primo motivo, l'accoglimento del secondo motivo, la dichiarazione di estinzione parziale del giudizio

udito l' Avv. \*\*\* per l'Avvocatura Generale dello Stato e l'Avv. \*\*\*\*;

#### FATTI DI CAUSA

1.L'Agenzia delle entrate emetteva avvisi di accertamento sia nei confronti della Newave s.rl. (poi Game Life s.r.l.), sia della Newave Italia s.r.l., per gli anni di imposta 2003 e 2004, per indeducibilità dei costi sostenuti per acquisti con società aventi sede a Hong Kong, Paese a fiscalità privilegiata, oltre che per irregolarità della documentazione. Per l'Agenzia le due imprese avrebbero dovuto provvedere alla indicazione "separata" dei costi, con la dimostrazione anche che le imprese estere svolgevano attività commerciale effettiva oppure

che le operazioni avevano un effettivo interesse economico per le contribuenti.

2.La Commissione tributaria provinciale annullava gli avvisi di accertamento nella parte in cui erano stati disconosciuti i costi, disponendo solo l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8 comma 1 del d.lgs. 471/1997, per l'omessa separata indicazione di tali costi.

3.L'Agenzia delle entrate proponeva appello rilevando che le due società non avevano dimostrato il possesso dei requisiti di cui all'art. 110 comma 11 del d.p.r. 917/1986, mentre la Commissione provinciale non aveva tenuto conto della nuova sanzione introdotta con la legge 296/2006, che aveva aggiunto all'art. 8 d.lgs. 471/1997, il comma 3 bis, con sanzione pari al 10 % delle spese non indicate in dichiarazione.

4.Con appello incidentale le società chiedevano l'annullamento delle sanzioni.

5.La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello della Agenzia delle entrate, essendo stata fornita la prova dello svolgimento dell'attività commerciale, da parte delle società estere (numero di registrazione dell'apposito ufficio, copia delle fatture, bollette doganali, attestati di pagamento) nonché la convenienza economica ad effettuare acquisti diretti.

6.Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

7.Resistevano con controricorso le società.

8.l'Agenzia delle entrate chiedeva, con memoria, di dichiararsi l'estinzione del giudizio ai sensi dell'art. 39 comma 12 del d.l. 98/2011, che richiamava l'art. 16 della legge 289/2002, con riferimento alla società Game Life .

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo di impugnazione (che non è oggetto di numerazione da pagina 5 a pagina 7 del ricorso, che termina anche con l'enunciazione di un quesito ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c.), l'Agenzia delle entrate ritiene che la modifica dell'art. 110 comma 11 del d.p.r. 917/1086, ad opera della legge 296 del 2006, che ha "derubricato" l'adempimento della separata indicazione dei

costi, da presupposto per la deducibilità degli stessi (art. 76 vecchio Tuir), a condotta solo sanzionabile in via amministrativa, operi solo per l'avvenire, quindi dal 1 gennaio 2007 in avanti, ma non retroattivamente. Pertanto, per gli anni di imposta 2003 e 2004 non opera la modifica legislativa dell'art. 110 comma 11 del d.p.r. 917/1986, sicchè per la deducibilità dei costi occorre anche l'indicazione separata dagli stessi, oltre alla dimostrazione dello svolgimento di effettiva attività commerciale. Pertanto, i commi 301, 302 e 303 dell'art. 1 della legge 206/2006 non hanno abrogato retroattivamente la previsione della separata indicazione dei costi quale condizione per la deducibilità degli stessi.

1.Va affrontato dapprima il ricorso della Agenzia delle entrate nei confronti della Newave Italia s.r.l., in quanto per l'altra società l'Agenzia delle entrate ha chiesto dichiararsi l'estinzione del giudizio per avvenuto pagamento delle somme relative al condono, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. 98/2011.

1.1.Il primo motivo è infondato.

Invero, questa Corte ha stabilito che, in tema di reddito d'impresa, *l'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi* relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. black list), prevista dall'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha *carattere retroattivo*, sicché la deducibilità risulta subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e della effettività della transazione commerciale, *mentre la separata indicazione di detti costi è degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa* (Cass.Civ., 27 marzo 2015, n. 6205).

2.Con il secondo motivo di impugnazione (indicato come numero 1 a pagine 8 del ricorso) la ricorrente si duole della "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.", in quanto le società non hanno fornito la dimostrazione della effettiva sussistenza dei requisiti di cui all'art. 110 comma 11 d.p.r. 917/1986, ossia, *in alternativa*:  
a) che l'impresa estera svolga prevalentemente un'attività commerciale

effettiva;b) che l'operazione sia ispirata da un effettivo interesse economico e sia stata concretamente eseguita. Per lo svolgimento di una effettiva attività commerciale sarebbe stato necessario produrre certificazione rilasciata da organismi esteri o un bilancio convalidato, o anche certificazioni di pagamento delle imposte, contratti di locazione di uffici, fatture per utenze elettriche e telefoniche, contratti di lavoro dei dipendenti, estratti conto bancari. In relazione alla "convenienza" economica le società avrebbero dovuto indicare il prezzo della merce importata, dimostrando che esso era inferiore a quello praticato in altro paese, oltre a tutte le altre condizioni di vendita, come termini di consegna e pagamento, qualità dei materiali, costi di trasporto.

2.1. Tale motivo è fondato.

Invero, all'epoca dei fatti trovava applicazione l'art. 3 del d.m. 23-1-2002 n. 19719 ("indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato"), che disponeva che "le disposizioni indicate nell'articolo 1 si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate...13) Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e di domicilio".

L'art. 76 comma 7 bis del d.p.r. 917/1986, poi, confluito nell'art. 110 del medesimo d.p.r., prevedeva che "Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stato o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati...individuati, con decreto del Ministero delle finanze...".

L'art. 76, comma 7 ter, stabiliva che "le disposizioni di cui al comma 7 bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.... la deduzione

delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 7 bis è *comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti*".

La legge 296 del 2006 ha eliminato l'ultimo periodo del comma 7 ter, e quindi la subordinazione della deduzione dei costi alla indicazione separata degli stessi nella dichiarazione dei redditi, aggiungendo alla fine dell'art. 110 comma 11 d.p.r. 917/1986 (art. 1 comma 301 della legge 296/2006), la frase "Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi".

Si evidenzia, peraltro, che, in tema di reddito d'impresa, l'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. black list), prevista dall'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha carattere retroattivo (Cass.Civ., 27 marzo 2015, n. 6205).

Il d.lgs. n. 417 del 2015 ha eliminato, ma a decorrere dall'anno 2015, il requisito dello svolgimento di una attività commerciale effettiva. Si legge, infatti, nell'art. 110 commi 10 e 11 che "Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati *sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale*....Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che....le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

Non si rinviene più, quindi, il riferimento allo svolgimento effettivo di attività commerciale, ma solo a decorrere dal 2015.

Infatti, l'art. 5 comma 4 del d.lgs. 14-9-2015 n. 147 prevedeva, poi, che "Le modifiche ai commi 10, 11 e 12 bis del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto".

Con riferimento all'epoca dei fatti (avendo valore retroattivo la legge n. 296 del 2006), quindi, occorre valutare se la presunzione di indeducibilità dei costi è superata dal contribuente che riesca a dimostrare alternativamente: lo svolgimento di un'attività commerciale effettiva da parte della struttura organizzativa estera; la sussistenza di un effettivo interesse economico sottostante alle operazioni.

La necessità della separata indicazione in dichiarazione dei costi della black list è stata abrogata dalla legge n. 296 del 27-12-2016, ma non con efficacia retroattiva.

È necessario, quindi, dimostrare da parte della contribuente, con riferimento alla prima esimente, l'attività concretamente svolta dall'impresa estera, quindi l'esercizio di un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c., caratterizzata da una struttura organizzativa idonea allo svolgimento di tale attività.

Tale esame, in ordine allo svolgimento di una attività commerciale effettiva da parte della società estera o la sussistenza di un effettivo interesse economico sottostante alle operazioni, è stato effettuato in modo incompleto ed insufficiente dalla Commissione regionale che si è limitata a rilevare che le società hanno fornito la prova della sussistenza di tali requisiti "esibendo" "giustificazione con indicato il numero di registrazione all'apposito Ufficio, attestando lo svolgimento dell'attività commerciale, copia delle fatture di fornitura delle merci e bollette doganali, copia attestati di pagamento, ed inoltre dimostrato, citando esempi concreti, la convenienza economica ad effettuare acquisti diretti con i paesi black list in quanto rivolgendosi all'origine della produzione si accorcia la filiera distributiva".

Invero, per dimostrare l'effettivo svolgimento di attività economica non è sufficiente produrre l'atto di costituzione della società estera, il bilancio ed il certificato di iscrizione presso il registro delle imprese, ma è necessario produrre, anche in base alla circolare 23-5-2003 n. 29/E dell'Agenzia delle entrate, anche la copia del contratto in virtù del quale l'impresa estera ha la disponibilità dell'immobile, in cui esercita la sua attività, le fatture delle utenze

elettriche e telefoniche, i contratti di lavoro dei dipendenti, gli estratti conto bancari, le autorizzazioni amministrative inerenti l'esercizio dell'attività svolta. Non è sufficiente, quindi, indicare "il numero di registrazione dell'apposito ufficio, attestante lo svolgimento dell'attività commerciale", essendo questo un mero dato formale, che non impinge sull'effettivo e concreto svolgimento dell'attività commerciale.

Quanto alla seconda esimente, ossia la dimostrazione dell'effettivo interesse economico, prevista in alternativa alla prima, è necessario valutare la "bontà" del risultato imprenditoriale conseguito, sicchè occorre tenere conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione, e tenendo conto del prezzo stabilito negozialmente, della presenza di costi accessori della fornitura, dei tempi di consegna, dell'esistenza di vincoli contrattuali che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore inserito nella black list o comunque che renderebbero eccessivamente onerosa la transazione con altro fornitore (in tal senso anche la circolare n. 51/2010 dell'Agenzia delle entrate).

Anche sotto questo aspetto, la motivazione della sentenza della Commissione regionale appare insufficiente e lacunosa, non essendo stati in alcun modo richiamati il prezzo, i costi accessori, i tempi di consegna, i vincoli contrattuali che hanno indotto la società ad effettuare la transazione con la società estera inserita nella black list, né le ragioni della maggiore convenienza rispetto all'acquisto da altro fornitore, restando del tutto generica l'affermazione per cui "rivolgendosi all'origine della produzione di accorcia la filiera distributiva".

3. Con il terzo motivo di impugnazione (indicato con il numero 2 a pagina 17 del ricorso) l'Agenzia delle entrate deduce "Quanto alla sanzione: violazione e falsa applicazione dell'articolo 8 del d.lgs. n. 471/1997, nonché dell'art. 1, commi 302 e 303 della legge n. 196/2006 (legge finanziaria 2007), in relazione all'articolo 360 n. 3 c.p.c.", in quanto ove le società avessero date dimostrazione della sussistenza dei presupposti di cui all'art. 110 comma 11 d.p.r. 917/1986, si sarebbe dovuta applicare la sanzione di cui all'art. 8 comma



3 bis del d.lgs. 471/1997, pari al 10% dell'importo complessivo delle spese non indicate nella dichiarazione dei redditi, mentre la Commissione regionale ha applicato solo la sanzione di cui alla seconda parte del comma 303.

3.1. Tale motivo è assorbito.

Invero, prima delle modifiche di cui alla legge 296/2006, la sanzione in caso di omessa separata indicazione dei costi per acquisti da paesi inseriti nella black list era quella derivante da "infedele dichiarazione", quindi pari ad una somma tra il 100 % ed il 200 % della maggiore imposta accertata.

Solo a seguito della legge 296 del 2006 è stato introdotto il comma 3 bis all'art. 8 del d.lgs. 471/1997, in base al quale "quando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110 , comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.p.r. 917/1986, si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000" (art. 1 comma 302 legge 296 del 2006).

Il comma 303 dell'art. 1 della legge 296 del 2006 prevede, poi, che "la disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del d.lgs. 471/1997".

La Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione della Commissione tributaria provinciale, che nell'annullare l'avviso di accertamento, ha applicato la sanzione di cui alla seconda parte dell'art. 8 comma 3 bis d.lgs. 471/1997, ossia quella di cui all'art. 8 comma 1 del d.lgs. 471/1997.

Pertanto, la Commissione regionale, in sede di rinvio, dopo aver valutato la sussistenza, ai fini della irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 8 comma 3 bis, dei presupposti di cui all'art. 110 comma 11 del d.lgs. 917/1986, dovrà pronunciarsi nuovamente anche sulle sanzioni da adottare.

4. Deve essere, invece, dichiarata l'estinzione parziale del giudizio tra l'Agenzia delle entrate e la Game Life s.r.l. (già Newave s.r.l.), in quanto l'Agenzia delle entrate, con memoria del 16-11-2012, ha evidenziato che la Game Life s.r.l. ha presentato domanda di definizione della controversia ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. 98/2011, che richiama l'art. 16 della legge 289/2002, "provvedendo al versamento delle somme dovute con riguardo al relativo avviso di accertamento (afferente l'anno di imposta 2003)", restando impregiudicata la definizione della controversia relativa alla Newave Italia s.r.l., con compensazione integrale delle spese dell'intero giudizio relativo alla Game Life s.r.l..

5. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione al giudizio tra l'Agenzia delle entrate e la Newave Italia s.r.l., con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

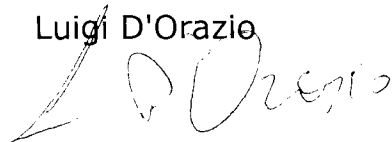
In accoglimento del secondo motivo di impugnazione, rigettato il primo ed assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al giudizio tra l'Agenzia delle entrate e la Newave Italia s.r.l., con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Dichiara l'estinzione parziale del giudizio tra l'Agenzia delle entrate e la Newave s.r.l., ora Game Life s.r.l. Dichiara interamente compensate le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 15 ottobre 2018

Il Consigliere est.

Luigi D'Orazio



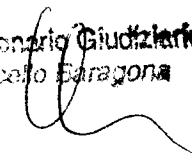
DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
22 FEB 2019



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARRAGONA



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello Barragona



Il Presidente

Antonio Greco

