Sentenza del 16/11/2018 n. 29529 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Norme contro le doppie imposizioni - Detrazione imposta pagata all'estero - Deducibilità - Principio di competenza.

Massima:

In tema di disposizioni contro la doppia imposizione il diritto alla detrazione dell'imposta pagata all'estero opera nei limiti in cui il reddito di fonte estera entra a far parte della base imponibile in Italia, fatti salvi ulteriori limiti stabiliti dalla legge. Ne deriva che il prelievo fiscale su redditi esteri che non concorrono alla formazione del reddito complessivo, non dà diritto a detrazione.

Massima redatta dal CERDEF

Testo:

FATTI DI CAUSA

S.F. Spa (ora S.R. Spa) impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2003 per Iva, Irpeg ed Irap con cui venivano ripresi maggiori interessi passivi, erroneamente computati, costi non di competenza per l'indennità di clientela corrisposta ad un agente cessato nel 2003, nonché costi per l'irregolare ammortamento dell'acquisto di un software e delle relative spese di sviluppo, per le royalties corrisposte per l'utilizzazione di un marchio, non ripartite con le altre società del gruppo. Venivano altresì ripresi a tassazione i maggiori interessi attivi per un finanziamento concesso ad una controllata estera con tasso inferiore al valore normale, i costi per premi assicurativi per i dirigenti ed un credito d'imposta per dividendi percepiti dalla controllata francese. Veniva, infine, recuperata a tassazione l'Iva per fatture straniere non oggetto di integrazione, con irrogazione della sanzione per mancata autofattura.

La Commissione tributaria provinciale di Mantova accoglieva l'impugnazione ad eccezione delle riprese per i costi assicurativi ed il credito d'imposta sui dividendi esteri. Il giudice d'appello, in parziale riforma, confermava l'accertamento in ordine alla ripresa sui risconti attivi per l'utilizzo di un marchio e sul credito d'imposta.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con otto motivi; resiste la contribuente con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale con due motivi, poi illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare deve valutarsi l'ammissibilità del ricorso, redatto con la tecnica dell'assemblaggio.

In ordine all'utilizzo di tale tecnica di redazione dell'atto impugnativo, ritenuta generalmente motivo di inammissibilità del ricorso per mancato rispetto del contenuto prescritto dall'art. 366, primo comma, n. 3, c.p.c., la giurisprudenza ha opportunamente puntualizzato che l'integrale riproduzione di una serie di documenti si traduce in un mascheramento dei dati effettivamente rilevanti, tanto da risolversi in un difetto di autosufficienza, sicché è sanzionabile con l'inammissibilità a meno che il coacervo dei documenti integralmente riprodotti, essendo facilmente individuabile ed isolabile, possa essere separato ed espunto dall'atto processuale, la cui autosufficienza, una volta resi conformi al principio di sinteticità il contenuto e le dimensioni globali, dovrà essere valutata in base agli ordinari criteri ed in relazione ai singoli motivi (Cass. n. 18363 del 2015).

Nel caso in questione, benché 135 delle 158 pagine del ricorso siano costituite da allegati (atto impositivo ed atti processuali), quanta residua dalla loro estrapolazione consente di percepire i fatti sostanziali e processuali, esclusa dunque l'inammissibilità.

1.1. Sempre in via preliminare va poi dato atto che non è stata impugnata, ed è quindi definitiva, la statuizione di annullamento dell'avviso di accertamento quanto ai maggiori interessi passivi ed ai costi assicurativi.

2. Il primo motivo del ricorso principale denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1751 c.c. e 75 tuir (ratione temporis vigente, oggi 109) per aver la CTR ritenuta corretta l'imputazione nel 2003 dell'indennità suppletiva di clientela corrisposta nel 2004 ad un agente cessato dal rapporto al 31 dicembre 2003.

2.1. Il motivo non è fondato.

2.2. La questione, invero, è stata oggetto di ampia disamina da parte di questa Corte con la sentenza n. 26534 del 17/12/2014 (conforme a Cass. n. 13506 del 11/06/2009) sia sotto il profilo della deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela (quanto alle quote maturate), sia, conseguentemente, della sua imputazione per competenza (e non per cassa), avuto anche riguardo al precedente di cui a Cass. n. 4115 del 20/02/2014, apparentemente dissonante.

2.3. La Corte, in particolare, ha rilevato che «a) l'art. 1751 cod. civ. contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo caduta la pregressa distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perché di origine codicistica) ed "indennità suppletiva di clientela", prevista dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni (cfr. Cass. nn. 2126/2001 e 4586/1991); b) l'espressione "indennità, per la cessazione di rapporti di agenzia", contenuta nell'art. 16, comma 1, lett. d)» d.P.R. n. 917

del 1986 ratione temporis vigente «, ha una portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dall'art. 1751 cod. civ.; c) a fronte del chiaro dato normativo e della conseguita unitarietà del trattamento di fine rapporto dell'agente di commercio, non sarebbe corretto fondare l'indeducibilità dei relativi accantonamenti sul suo carattere aleatorio, dal momento che anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce il medesimo art. 70, comma 1, cit. - e, in genere, tutti gli accantonamenti per rischi, cui si riferiscono gli articoli successivi - contemplano spese di carattere aleatorio; d) il legislatore, favorendo l'accantonamento mediante un beneficio fiscale, ha inteso favorire il comportamento previdente del preponente e, al tempo stesso, tutelare l'agente, quale soggetto contrattualmente più debole; e) vi è una indubbia tendenza legislativa ad uniformare - in tema di reddito d'impresa, e specificamente di accantonamenti - i diversi criteri contabili imposti dalle norme civilistiche o specificamente stabiliti da quelle tributarie (Cass. n. 15213/2000); f) la stessa Amministrazione, con le risoluzioni 21 luglio 1976, n. 8/731 e 9 aprile 2004 n. 59/E, aveva chiarito come, ai fini della deduzione degli accantonamenti al fondo ISC, in base al combinato disposto degli artt. 105, comma 4 e 17, comma 1, nuovo t.u.i.r., non contasse la circostanza che talune componenti della complessiva indennità avessero natura aleatoria (come l'indennità suppletiva di clientela), eliminando così ogni dubbio sulla deducibilità di accantonamenti per accadimenti anche solo eventuali; g) i precedenti contrari alla deducibilità riguardavano anni d'imposta anteriori alla modifica dell'art. 1751 cod. civ. (anno 1989 per Cass. n. 7690/2003, anno 1991 per Cass. n. 17602/2008, mentre Cass. n. 24973/2006 non esplicita l'annualità d'imposta, ma si allinea alla prima pronuncia), quando "si riteneva che l'indennità di scioglimento del contratto di agenzia e quella suppletiva di clientela assolvessero funzioni distinte pur se concorrenti, differenziandosi fra loro soprattutto perché, mentre la prima era sempre dovuta al momento della cessazione del rapporto ed era corrisposta dall'ente previdenziale (E.N.AS.A.R.CO), la seconda era soggetta a particolari regole e limitazioni, derivanti dagli accordi economici collettivi succedutisi nel tempo, e non trovava corrispondenza nella disciplina legale dell'indennità vera e propria di fine rapporto; sicché sembrava evidente che non avesse natura previdenziale, sia perché non accantonata in apposito fondo tenuto dall'ente di previdenza per gli agenti e rappresentanti di commercio", sia perché "caratterizzata dalla mera eventualità dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione"; sicché si trattava di casi nei quali "le indennità di fine rapporto potevano dirsi effettivamente distinte, nei termini sopra indicati, non essendo ancora entrata in vigore (1.1.1993) la menzionata modifica dell'art. 1751 c.c., che le ha unificate, rendendo così univoca, nel senso della deducibilità dell'accantonamento, l'interpretazione delle norme fiscali citate.

2.4. Tutto ciò ha portato la Corte a ritenere - conclusione cui il collegio intende dare continuità - che, in conseguenza della nuova configurazione data dal d.lgs. n. 303 del 1991 all'art. 1751 c.c., in esecuzione della direttiva n. 86/653/CEE (e a decorrere, quindi, dal 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore della disposizione) l'indennità in questione «rientra pacificamente nell'art. 105, comma 4, nuovo t.u.i.r. (art. 70 vecchio t.u.i.r) - nei quali la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi si ha per competenza, e non per cassa».

2.5. L'antinomia emergente da Cass. n. 4115 del 20/02/2014 (come pure nei più risalenti precedenti sopra citati), poi, è solo apparente poiché in quella fattispecie concreta si discuteva di annualità d'imposta antecedente la richiamata riforma dell'art. 1751 c.c. (segnatamente, l'anno di imposta 1978).

2.6. Va poi disatteso l'ulteriore profilo, sotteso alla doglianza, che, attesa l'indeterminatezza nell'an e nel quantum dell'indennità in questione, lo stesso art. 75 tuir (ora 109) imporrebbe l'applicazione del principio di cassa.

Dal tenore della norma («I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni») si evince, infatti, che il principio di cassa soppianta quello di competenza, in presenza di incertezza nell'an o indeterminabilità nel quantum solo in mancanza di diverse disposizioni specifiche, che, nella specie, sono rinvenibili proprio nel combinato disposto dell'art. 70 (ora 105) («1. Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto [›] sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi. [..]

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lett. c), d), e f) del comma 1 dell'art. 16) e 16 (ora 17) ("[...] d) indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche[...]") del d.P.R. n. 917 del 1986, ratione temporis vigente.

2.7. Va quindi affermato il seguente principio: «L'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti è inclusa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", cui fa riferimento l'art. 16 (ora 17), comma 1, lettera d), tuir, richiamato dall'art. 70 (ora 105), comma 3, tuir, locuzione che si riferisce alla materia regolata dall'art. 1751 c. c., modificato dal d.lgs. n. 303 del 1991, di attuazione della direttiva n. 86/653/CEE, che prescinde dall'origine codicistica o contrattuale dell'indennità stessa, sicché, dal 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore della nuova regolamentazione, l'indennità è deducibile secondo il principio di competenza e non per cassa, irrilevante il carattere aleatorio della stessa»

2.8. In applicazione dell'anzidetto principio, dunque, la sentenza - riguardando la controversia l'anno d'imposta 2003 - va sul punto confermata.

3. Il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 e 6 d.lgs. n. 218 del 1997. L'Agenzia, in sostanza, lamenta che la CTR abbia ritenuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento in ordine al recupero a tassazione, oltre che dell'indennità di clientela, dei rilievi riferiti agli interessi attivi per violazione della disciplina del transfer pricing e - con riguardo alla riduzione del quantum da euro 101.775,20 a euro 84.300,00 - al pagamento delle royalties per l'utilizzazione di un marchio, per aver l'Ufficio insistito integralmente nonostante i suddetti rilievi fossero stati ridotti od abbandonati nella procedura di accertamento con adesione a seguito della notifica dell'avviso stesso ma non andata a buon fine.

3.1. Il mezzo è inammissibile con riferimento all'indennità di clientela avendo la CTR annullato il rilievo in base ad una duplice ratio, la prima della quale, pur censurata, è, come sopra precisato, corretta in diritto.

3.2. In ordine ai restanti rilievi, invece, la doglianza è fondata, esclusa ogni inammissibilità, risultando, da un lato, correttamente censurate le disposizioni asseritamente violate e, dall'altro, quanto alle royalties, esattamente impugnata la motivazione della CTR nei limiti di quanto sfavorevolmente statuito nei confronti dell'Ufficio.

Giova sottolineare, sul punto, che anche con riguardo al rilievo sul transfer pricing la CTR ha fondato la propria statuizione su una duplice ratio, escludendo altresì il carattere elusivo dell'operazione - fondamento censurato dall'Ufficio con il quinto motivo del ricorso - , mentre, quanto al risconto, il giudice d'appello ha escluso, per il fondamento qui in esame, solo la correttezza del maggior importo preteso.

3.3. La CTR, invero, ha tratto conclusioni non corrette dal mancato perfezionamento della procedura di accertamento con adesione, nella specie avviata dal contribuente (come emerge, tra l'altro, dal verbale di contraddittorio, riprodotto in parte qua per autosufficienza dall'Ufficio), cui era stato notificato l'avviso.

La formulazione da parte dell'Ufficio, in sede di accertamento con adesione, di una proposta avente un contenuto ridotto rispetto a quanto preteso con l'avviso notificato non determina né la rinuncia a far valere la pretesa tributaria, né il disconoscimento, ex se, della consistenza probatoria conseguente all'accertamento esperito (v. Cass. n. 9659 del 14/04/2017).

Va rilevato, del resto, che l'atto di accertamento con adesione non ha natura negoziale o transattiva, non potendo l'Amministrazione negoziare la pretesa tributaria, ma di atto unilaterale, espressione del potere potestativo impositivo della stessa.

Ne deriva che, in caso di mancata adesione, contribuente e Amministrazione finanziaria semplicemente non hanno concordato nella determinazione della pretesa tributaria alla luce dei complessivi elementi emersi nel contraddittorio, sicché l'Ufficio, in tale evenienza, procede legittimamente a dare corso all'avviso di accertamento già notificato, la cui intempestiva impugnazione (ossia oltre il termine di giorni sessanta al netto dell'effetto sospensivo di cui all'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 del 1997) ne determina l'incontrovertibilità, segno evidente della non rilevanza del contenuto della mera proposta non accolta. Del resto, l'art. 6, comma 4, d.lgs. n. 218 cit. prevede che l'avviso perda efficacia solamente «all'atto del perfezionamento della definizione».

3.4. è ben vero, infine, che potrebbe essere richiesto un onere aggravato di motivazione; ciò, tuttavia, si pone nei casi in cui il contraddittorio sia stato attivato anteriormente all'invio dell'avviso (e segnatamente in caso di accertamento in base a studi di settore, costituendo l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale momento costitutivo essenziale per la legittimità della procedura: v. Cass. n. 13907 del 31/05/2018) e sempreché, ovviamente, il contribuente abbia fornito elementi in tal senso, condizioni entrambe assenti nella vicenda in giudizio, tanto più avendo la CTR ritenuto viziato l'avviso sul solo fatto dell'asserito "abbandono" del rilievo in sede di accertamento con adesione.

4. Per connessione logica appare opportuno, quindi, esaminare il quinto motivo del ricorso principale, che denuncia, in ordine alla seconda ratio sul recupero a tassazione degli interessi

attivi per la differenza tra il valore normale e quanto effettivamente pagato, violazione e falsa applicazione dell'art. 76 (ora 110) tuir.

4.1. Il motivo - ammissibile non involgendo questioni di merito ma la corretta applicazione della norma - è fondato.

4.2. Occorre evidenziare, infatti, che l'art. 76 (oggi 110) tuir non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato, sicché la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, comma 3, tuir (v. Cass. n. 11949 del 2012; Cass. n. 10742 del 2013; Cass. n. 18392 del 2015; Cass. n. 7493 del 2016).

Tale conclusione, del resto, risponde alla ratio della normativa che va rinvenuta «nel principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE"», sicché la valutazione in base al valore normale investe la "sostanza economica dell'operazione" che va confrontata "con analoghe operazioni realizzate in circostanze comparabili in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti" (v. in particolare Cass. n. 27018 del 15/11/2017 che, nel ricomporre le diverse opzioni interpretative emerse nella giurisprudenza della Corte, ha espressamente affermato «la ratio della disciplina di cui all'art. 110, comma 7, tuir, va individuata nel principio di libera concorrenza, esclusa ogni qualificazione della stessa come norma antielusiva»).

Per inciso, va rilevato che le attuali linee guida OCSE, in termini non dissimili da quanto previsto sin dagli anni '70, sono univoche nel chiarire (Capitolo VII delle linee guida del 2010, par. 7.14 e 7.15 in ordine all'individuazione e remunerazione dei finanziamenti come servizi infragruppo, nonché 7.19, 7.29 e 7.31 con riguardo alla determinazione del pagamento), che la remunerazione di un finanziamento infragruppo deve avvenire, di norma, attraverso la corresponsione di un tasso di interesse corrispondente a quello che sarebbe stato previsto tra imprese indipendenti in circostanze comparabili.

4.3. Orbene, nella vicenda in esame la CTR ha escluso l'applicazione dell'istituto sull'assunto che "l'interesse più favorevole concesso ad una controllata per l'acquisizione di una società operante nello stesso settore in Spagna non ha necessariamente carattere elusivo" e, dunque, pur a fronte del dato oggettivo della divergenza rispetto al valore normale, ne ha escluso la rilevanza in base ad un presupposto irrilevante ed estraneo alla disposizione, di cui ha fatto errata applicazione, derivandone, in parte qua, la cassazione della sentenza.

5. Il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 68 (ora 103) tuir per aver la CTR ritenuto ammortizzabili le spese di acquisto del software applicativo gestionale, pagate tra il 1998 e il 2002 e capitalizzate, a partire dal 2003, anno di messa in funzione, in cinque quote

annuali, mentre l'importo era deducibile in quote costanti. di 1/3 a partire dall'esercizio di sostenimento del costo.

5.1. Il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 74 (ora 108) tuir per aver la CTR negato che le spese di adeguamento alle esigenze aziendali del software applicativo gestionale acquisito dalla contribuente fossero qualificabili come spese di ricerca e sviluppo, ritenendo corretta la deducibilità, per quote costanti di 1/5 a partire dall'entrata in funzione dell'applicativo così adattato anziché dall'esercizio di sostenimento.

6. I motivi terzo e quarto postulano una unitaria questione, sicché vanno esaminati congiuntamente: il primo è inammissibile, il secondo infondato.

6.1. Occorre premettere che l'art. 68, commi 1 e 2, (ora 103) tuir, ratione temporis vigente, stabilisce «1. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore a un terzo del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo. 2. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge».

La disposizione regola, specificamente, l'ammortamento delle immobilizzazioni costituite dai beni immateriali che consistono in idee, ovvero prodotti dell'attività intellettuale dell'uomo, suscettibili di utilizzazione economica, tra cui rientrano anche i software, cioè i programmi per l'utilizzo degli apparati elettronici; in ragione di ciò le categorie dei beni sono distinte secondo i diritti acquisiti dal soggetto economico che intende operare la deduzione. Giova sottolineare, per quanto interessa il presente giudizio, che la normativa sulle opere dell'ingegno, dettata in tema di programmi per elaboratore dall'art. 64-bis della l. n. 633 del 1941, prevede "fatte salve le disposizioni dei successivi articoli 64-ter e 64-quater, i diritti esclusivi conferiti dalla presente legge sui programmi per elaboratore comprendono il diritto di effettuare o autorizzare; a) la riproduzione, permanente o temporanea, totale o parziale, del programma per elaboratore con qualsiasi mezzo o in qualsiasi forma. Nella misura in cui operazioni quali il caricamento, la visualizzazione, l'esecuzione, la trasmissione o la memorizzazione del programma per elaboratore richiedano una riproduzione, anche tali operazioni sono soggette all'autorizzazione del titolare dei diritti; b) la traduzione, l'adattamento, la trasformazione e ogni altra modificazione del programma per elaboratore, nonché la riproduzione dell'opera che ne risulti, senza pregiudizio dei diritti di chi modifica il programma; c) [..]».

Si tratta di disposizione che rende bene l'idea dell'ampiezza dei diritti cedibili e trasferibili e delle facoltà incluse nei diritti stessi. Infine, il Principio contabile n. 24, redatto dall'OIC, include i software tra i beni immateriali strumentali all'attività d'impresa e distingue, con riguardo agli applicativi funzionali a specifiche esigenze dell'utente (come nella specie), tra acquisto proprietario (cui è assimilato l'acquisto della licenza d'uso a tempo indeterminato) e produzione del software ad uso interno (tutelato o non tutelato).

Mentre per nel primo caso l'ammortamento, trattandosi di prodotto funzionante, è imputato, per quote, dall'esercizio di acquisto, nella diversa ipotesi le quote sono imputate a ciascun esercizio con decorrenza «dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso».

6.2. Dalla lettura del quadro normativo su delineato, opportunamente coordinata con la disciplina civilistica in tema di bilancio, appare dunque evidente che l'intera fattispecie - acquisto di software applicativo; adattamento modifica e trasformazione del medesimo software - resta compiutamente disciplinata nell'alveo dell'art. 68 tuir, ratione temporis vigente.

6.3. Alla stregua dei principi sopra esposti ne deriva, in primo luogo, l'inammissibilità del terzo motivo.

L'Agenzia, infatti, nel considerare, in termini singolari, l'acquisto del software, con individuazione delle caratteristiche proprie del diritto immateriale e della correlata disciplina di ammortamento, ha inammissibilmente modificato - in sede di legittimità - l'originaria contestazione che riguardava, in termini unitari, «costi indeducibili relativi ad un ammortamento software: nel processo verbale viene contestata la capitalizzazione e il relativo ammortamento di costi relativi a "studi e ricerche" e quindi deducibili ex art. 74 tuir nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi» (v. avviso di accertamento). Nello stesso pvc, del resto, mentre i costi per l'adattamento del software sono oggetto di disamina sotto la voce «consulenze e costi indiretti per il personale» (e ricondotti alla disciplina di cui all'art. 74 tuir), l'acquisto originario del software è trattato nella diversa sezione «licenze - anno 1998» (e con richiamo della disciplina di cui all'art. 68 tuir), la quale, tuttavia, non è stata trasfusa né nella contestazione, né, quindi, nei successivi atti (v. anche atto di gravame).

6.4. Il quarto motivo è invece infondato poiché l'attività in oggetto non va ricondotta a studi e ricerche ma integra una ipotesi di «adattamento, trasformazione e ogni altra modificazione del programma», suscettibile, dunque, di ammortamento (nei limiti indicati dall'art. 68, comma 1, tuir atteso il carattere proprietario del bene) dal momento della sua effettiva utilizzabilità.

7. Il sesto motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 17 d.P.R. n. 633 del 1972, 10 l. n. 212 del 2000 e 6 d.lgs. n. 472 del 1997 per non aver la contribuente emesso autofattura per prestazioni di servizi imponibili rese in Italia da soggetto comunitario.

Il settimo e l'ottavo (rubricato come "9") motivo denunciano, rispettivamente, omessa pronuncia e omessa motivazione.

7.1. L'Agenzia delle entrate, in sostanza, lamenta che la CTR, nel ritenere esistente il diritto a detrazione dell'Iva per le suddette operazioni, abbia anche escluso la sanzione irrogata per la mancata emissione di autofattura.

7.2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono fondati nei termini che seguono.

7.3. Va disattesa, preliminarmente, l'eccepita inammissibilità, risultando inalterati i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria (l'omessa autofatturazione).

7.4. La CTR si è limitata ad affermare «pure il rilievo n. 8 riguardante l'obbligo della autofatturazione va annullato essendo intervenuta sul punto la Corte Europea che ha dichiarato sussistere il diritto alla detrazione anche in assenza di auto fatturazione».

La CTR, dunque, sì è pronunciata esplicitamente sul diritto a detrazione della contribuente, così implicitamente statuendo, atteso il tenore della doglianza in appello dell'Agenzia (che cumulava recupero dell'imposta e sanzione), anche sulle sanzioni. Né la motivazione è omessa, riferendosi la giustificazione posta a riferimento della pretesa sostanziale anche alla sanzione. Va peraltro rilevato, con riguardo agli acquisiti intracomunitari, che il principio fondamentale della neutralità dell'Iva esige sì che «la detrazione dell'imposta a monte sia accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa» (v. Cass. n. 7576 del 15/04/2015; Cass. n. 3586 del 24/02/2016), ma da esso non deriva, di necessità, anche la caducazione della sanzione per omessa autofatturazione, la quale, anzi, costituisce modalità di adempimento degli obblighi in materia di Iva idonea a consentire i controlli e gli accertamenti fiscali. Il riconoscimento del diritto di detrazione pur nell'inosservanza dI fatturazioni e registrazioni, infatti, non conduce a ritenere, al contempo, meramente formale la violazione del reverse charge e, dunque, non punibile in base all'art. 10 della l. n. 212 del 2000 (Cass. n. 7576 del 15/04/2015; Cass. n. 9505 del 12/04/2017; Cass. n. 20806 del 06/09/2017).

8. Passando al ricorso incidentale, il primo motivo denuncia violazione degli artt. 75 (ora 109) tuir, ratione temporis applicabile, e 2697 c.c. per aver la CTR confermato la ripresa dei costi delle royalties pagate dalla società per l'utilizzo del marchio F. della H.I., nonostante la totale inerenza della quota di ammortamento dell'utilizzo del marchio stesso.

8.1. Il motivo è infondato ed ai limiti dell'inammissibilità.

Secondo la società ricorrente la sottoscrizione apposta dalle altre società del gruppo al contratto relativo all'utilizzo del marchio F. era solo "per presa conoscenza"; l'assunto è stato disatteso dalla CTR poiché «la sottoscrizione delle altre società per presa conoscenza non risulta provata non essendo agli atti il documento da cui risulti che le sottoscrizioni erano per mera conoscenza». Tale affermazione, peraltro, è contestata in termini meramente generici ed assertivi. Né può addossarsi il mancato assolvimento dell'onere probatorio in capo all'Ufficio poiché «la prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto tenuto a provare l'imponibile maturato» (da ultimo Cass. n. 18904 del 17/07/2018), sicché legittimamente la CTR ha ritenuto la correttezza della ripresa.

9. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 e n. 5 c.p.c., vizio di motivazione nonché violazione e falsa applicazione degli artt. 24 della Convenzione italo-francese del 5.10.1989, 15 e 96 bis tuir quanto al mancato riconoscimento del credito d'imposta dI euro 49.925,50 su dividendi percepiti dalla controllata francese.

9.1. Il motivo non è fondato.

9.2. La questione è già stata oggetto di approfondita disamina da parte di questa Corte con la sentenza n. 2257 del 31/01/2011 (che, tra l'altro, vedeva come parte la medesima contribuente), i cui principi, condivisi dal Collegio, sono stati recentemente ribaditi, con specifico riguardo all'applicazione della Convenzione italofrancese in esame, dalla sentenza Cass. n. 23367 del 06/10/2017 (v. anche Cass. n. 27111 del 28/12/2016 in motivazione).

9.3. L'interpretazione letterale e sistematica delle norme di riferimento induce a ritenere che la società non abbia diritto al credito d'imposta richiesto. Non si comprende, infatti, per quale ragione le imposte che incidono sui dividendi tassati all'estero - che non entrano nella formazione della base imponibile in Italia e quindi sono esenti da imposta in Italia (per cui non sussiste il rischio della doppia imposizione) - dovrebbero essere recuperate in Italia, attraverso il meccanismo del credito/detrazione d'imposta, con la conseguenza non tanto di evitare la doppia imposizione, ma di fare ottenere al contribuente addirittura la totale esenzione sui dividendi, che dopo essere stati tassati all'estero vengono "detassati" in Italia, attraverso il meccanismo della detrazione d'imposta. L'art. 15, comma 1, tuir, vigente ratione temporis, disponeva testualmente che "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione".

Dalla lettera della legge risulta chiaramente che per usufruire del credito di imposta occorre che il contribuente sia titolare di redditi prodotti e tassati all'estero e che tali redditi concorrano alla formazione del reddito complessivo tassabile in Italia. Soltanto dopo che sia stato determinato il reddito complessivo tassabile in Italia entra in gioco il limite di detraibilità derivante dal rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione.

In altri termini, il diritto alla detrazione dell'imposta pagata all'estero opera nei limiti in cui il reddito di fonte estera entra a far parte della base imponibile in Italia, fatto salvo l'ulteriore limite stabilito dalla legge. Ne deriva che il prelievo fiscale su redditi esteri che non concorrono alla formazione del reddito complessivo, non dà diritto a detrazione. La norma mette al riparo i contribuenti dalla doppia imposizione in senso giuridico (che, notoriamente, è quella che colpisce più volte lo stesso presupposto d'imposta in capo allo stesso soggetto o in capo a soggetti differenti), in quanto l'imposta pagata all'estero sulla parte di reddito che sia tassabile anche in Italia da diritto alla corrispondente detrazione. Non è così, ovviamente, per i redditi prodotti e tassati all'estero che non siano tassabili anche in Italia (in quanto non entrano a far parte della base imponibile), perché in tal caso non v'è rischio di doppia imposizione e, addirittura, il meccanismo della detrazione porterebbe alla vanificazione dell'imposta pagata all'estero, che verrebbe detratta indebitamente in Italia.

Rispetto all'art. 15, che contiene una norma di carattere generale, che stabilisce quali siano i presupposti per beneficiare della detrazione d'imposta (titolarità di redditi prodotti e tassati all'estero ma che entrino a far parte della base imponibile in Italia), gli artt. 96 e 96 bis tuir, nel testo vigente ratione temporis, dettavano uno speciale regime fiscale per un particolare tipo di

reddito di provenienza estera, quali i dividendi esteri, prevedendo che dovessero entrare a far parte della base imponibile in Italia soltanto nella percentuale del 40% e del 5%. Infatti, l'art. 96 TUIR, vigente stabiliva che gli utili distribuiti da società collegate, ai sensi dell'art. 2359 c.c. non residenti nel territorio dello Stato concorrevano a formare il reddito soltanto per il 40 per cento del loro ammontare. L'art. 96 bis tuir invece prevedeva che gli utili distribuiti, in occasione diversa dalla liquidazione, da società non residenti aventi particolari requisiti concorressero alla formazione del reddito soltanto nella misura del 5% del loro ammontare, in presenza di particolari condizioni.

In base a tali disposizioni, soltanto una percentuale dei dividendi esteri concorre alla formazione della base imponibile in Italia. Ne consegue che soltanto per questa percentuale si pone il problema della doppia imposizione, che viene risolto con il sistema della detrazione dell'imposta pagata all'estero sulla frazione di dividendi che entrano nella base imponibile in Italia.

9.4. Come ha rilevato la CTR, è evidente che se il 95% dei dividendi esteri non subisce tassazione in Italia, ma solo all'estero, su tale percentuale non può verificarsi alcuna doppia imposizione.

10. Accolti, nei termini di cui in motivazione, il secondo, quinto, sesto, settimo e ottavo motivo del ricorso principale, rigettati il primo e il quarto ed inammissibile il terzo, e rigettato il ricorso incidentale, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente, in diversa composizione, per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

Accoglie, nei termini di cui in motivazione, il secondo, il quinto, il sesto, il settimo e l'ottavo motivo del ricorso principale, rigettati il primo e il quarto, inammissibile il terzo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza