

Sentenza del 24/02/2023 n. 5766 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con un unico motivo contro M. Semiconductor Italia Srl , che resiste con controricorso, avverso la sentenza n. 7263/16, della Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciata in data 5 dicembre 2016, depositata in data 22 dicembre 2016 e non notificata, che ha rigettato gli appelli riuniti dell'ufficio contro la decisione n. 5716/2015 della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso della contribuente, in controversia concernente l'impugnazione del silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso del versamento di Euro 10.964.257,00 effettuata a seguito del mancato utilizzo in compensazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

2. Con la decisione impugnata, la C.t.r. rilevava che "nel caso in esame il contratto di ricerca era stato stipulato con la Numonyx B.V., controllante diretta della M. Semiconductor Italia Srl , società avente sede nei (---); tuttavia, dal contratto si evincerebbe che la società ha agito per il tramite di una propria stabile organizzazione svizzera, con accordo disciplinato dalla legge svizzera e sottoscritto a (---). Difetterebbe quindi il requisito soggettivo della localizzazione del committente, identificato dall'Agenzia delle Entrate nella stabile organizzazione svizzera e tale restrizione non violerebbe il principio della libera circolazione dei servizi".

Il giudice di appello riteneva, invece, che era pacifico che la committente Numonyx Holding B.V., controllante diretta dell'appellata, avesse sede legale ed uffici nei (---) e dovesse quindi considerarsi "residente" in un Paese dell'Unione Europea, circostanza questa non smentita dal fatto che la stessa operasse anche con una branch svizzera. Secondo la C.t.r., ove anche l'attività fosse stata svolta in concreto - nei rapporti con la Micron Semiconductor Italia Srl - dall'articolazione svizzera, tale localizzazione dell'impresa non avrebbe portato ad escludere la sussistenza dell'alternativo requisito della residenza del soggetto che aveva sottoscritto il contratto per la ricerca.

Ciò in quanto la ratio della norma era palesemente quella di consentire il controllo dell'effettività dei pagamenti da parte del soggetto estero nei confronti dell'impresa affidataria dell'attività di ricerca e tale controllo per l'Agenzia delle Entrate era certo possibile nei confronti di una società avente sede nei (---), con bilanci ivi depositati, dai quali si evinceva anche l'attività svolta tramite la stabile organizzazione svizzera.

Secondo la C.t.r. sussisteva, quindi, il requisito soggettivo richiesto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi da 280 a 283 , come interpretato dal D.L. n. 185 del 2008, art. 17, comma 2 , conv. dalla L. n. 2 del 2009 ; per il giudice di appello, andando di contrario avviso, si introdurrebbe una restrizione illogica alla cooperazione tra imprese in materia di ricerca e di sviluppo contraria,

peraltro, alla giurisprudenza comunitaria, che subordinava alla sola effettiva possibilità di controllo delle spese la legittimità delle restrizioni territoriali agli incentivi fiscali (tra le altre 10.3.2005 causa C - 30/04 Fournier, par. 23).

3. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 26 gennaio 2023, ai sensi degli art. 375 c.p.c. , u.c., e art. 380 - bis 1 c.p.c. , il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168 , conv. dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197 .

Motivi della decisione

CHE:

1. Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 280 a 283 , come autenticamente interpretato dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 17, comma 2 , convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

Secondo la ricorrente, la C.t.r. sarebbe incorsa nella violazione delle norme in rubrica: (i) quando ha affermato che il fatto che "l'attività (fosse) stata in concreto svolta (...) dall'articolazione svizzera, tale localizzazione dell'impresa non (avrebbe potuto) comunque valere ad escludere l'alternativo requisito della residenza del soggetto che ha sottoscritto il contratto per la ricerca", in quanto, in caso di contrasto derivante dai due requisiti alternativi, occorrerebbe dare prevalenza a quello della localizzazione dell'impresa e, dunque, della stabile organizzazione, con la conseguenza che, ove questa si collochi in uno Stato escluso dall'Unione o dai trattati sullo scambio di informazioni, sarebbe irrilevante che la casa madre sia residente in uno Stato incluso; (ii) quando ha ritenuto che l'adeguato scambio di informazione "(sarebbe stato) possibile nei confronti di una società avente sede nei (---), con bilanci ivi depositati, dai quali si evince(va) anche l'attività svolta tramite la stabile organizzazione svizzera", in quanto non avrebbe colto che l'oggetto del possibile scambio di informazioni ricomprendeva una casistica ben più ampia dei dati contabili e di bilancio ottenibili nei confronti della casa- madre di una stabile organizzazione estera.

2. Il motivo è infondato e va rigettato.

La L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 280 , della nella versione originaria, stabiliva quanto segue: "A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, alle imprese è attribuito un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia secondo le modalità dei commi da 281 a 285. La misura del 10 per cento è elevata al 15 per cento qualora i costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca". La disposizione è stata poi modificata dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 66 che ha esteso al 40 per cento l'elevazione riferita ai contratti stipulati con università ed enti di ricerca e infine abrogata dall'art. 23, comma 7, e dal numero 42) dell' allegato 1 al D.L. 22 giugno 2012, n. 83 . La Commissione Europea, con decisione C (2007)6042 def. dell'11 dicembre 2007, aveva autorizzato la misura ai sensi della

normativa sugli aiuti di Stato (per meglio dire, aveva concluso che il regime previsto dalla L. n. 296 del 2006, commi da 280 a 283 della non costituiva un aiuto di Stato).

Con disposizione di interpretazione autentica, il D.L. 19 novembre 2008, n. 185, art. 17, comma 2 , convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 , ha chiarito che erano ammissibili all'agevolazione anche le attività commissionate da soggetti non residenti, entro i limiti enunciati nel medesimo comma, il quale ha disposto quanto segue: "Le disposizioni di cui alla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 280 a 283 e successive modifiche, si interpretano nel senso che il credito d'imposta ivi previsto spetta anche ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità Europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico Europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996". Già prima dell'entrata in vigore della norma di interpretazione autentica, l'Agenzia delle Entrate aveva, peraltro, chiarito che il credito d'imposta non era limitato alle attività commissionate da soggetti residenti in Italia (si veda, ad esempio, la circolare n. 46/E del 13 giugno 2008).

La contribuente - ritenendo di avere titolo al rimborso in forza della sopravvenuta norma interpretativa - ha, al riguardo, presentato due distinte istanze di rimborso nel corso dell'anno 2011: quanto all'annualità (---), alla Direzione provinciale di Monza e della Brianza dell'Agenzia delle Entrate, per l'importo di Euro 697.419,00; quanto alle annualità (---), per gli importi, rispettivamente, di Euro 5.075.325,00 ed Euro 5.191.513,00, alla Direzione regionale della Lombardia, divenuta nel frattempo competente. In data 28 aprile 2009 la società aveva anche presentato una domanda di interpello alla Direzione regionale della Lombardia, in merito alla corretta applicazione del D.L. 19 novembre 2008, n. 185, art. 17, comma 2 , convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 .

La questione che si poneva era quella dell'applicabilità di tale disposizione al caso della contribuente, che aveva svolto attività di ricerca e sviluppo su commissione della propria controllante Numonyx BV, la quale, tuttavia, aveva agito per il tramite della propria stabile organizzazione svizzera.

Ora, mentre i (---) sono indiscutibilmente uno Stato membro dell'Unione, altrettanto non è per la Svizzera, la quale non è neanche membro del SEE, nè è inclusa nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni, di cui al D.M. 4 settembre 1996 (o, meglio, non lo era all'epoca dei fatti, in quanto è stata inclusa in tale elenco solo dal D.M. 9 agosto 2016).

Sulla base di tale considerazione, seguì la risposta negativa all'interpello ed il diniego tacito delle istanze di rimborso.

Nella risposta all'interpello, con argomentazioni riprese nel presente giudizio, l'amministrazione finanziaria sosteneva che "in merito alla norma che richiede che "le imprese committenti devono essere residenti o localizzate" in determinati Stati o territori che consentono lo scambio di informazioni, il riferimento alla "localizzazione" dell'impresa committente, in alternativa alla residenza, attribuisce autonomo rilievo alla stabile organizzazione mediante la quale l'attività è

svolta, indipendentemente dalla residenza dell'impresa. In tali casi, pertanto, si è dell'avviso che il requisito soggettivo di cui al D.L. n. 185 del 2009, art. 17, comma 2, secondo cui le "imprese" committenti devono essere residenti o localizzate in Stati dell'Unione Europea, dello SEE, ovvero inclusi nella lista di Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, deve essere soddisfatto dalla stabile organizzazione mediante la quale l'attività di ricerca è commissionata".

Tale autonomo rilievo della stabile organizzazione quale committente dell'attività di ricerca, ai fini dell'agevolazione in esame, del resto, era stato già affermato dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 17/E, al par. 2.5, con riguardo all'ipotesi in cui il soggetto committente l'attività di ricerca e, pertanto, beneficiario del credito d'imposta sia la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un'impresa non residente.

Secondo l'ufficio, nel caso in esame, ai fini dell'agevolazione, la società committente deve intendersi localizzata in Svizzera, dove svolge l'attività di ricerca per il tramite della stabile organizzazione.

Ne consegue che il requisito soggettivo di cui al D.L. n. 185 del 2009, art. 17, comma 2, secondo cui le imprese committenti devono essere residenti o localizzate in Stati dell'Unione Europea, dello SEE ovvero inclusi nella lista di Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni non risulta rispettato e, pertanto, la società contribuente non potrà beneficiare del credito d'imposta in quanto la Svizzera non fa parte dell'Unione Europea, non aderisce allo Spazio economico Europeo e non offre all'Amministrazione finanziaria italiana un adeguato scambio di informazioni.

Ritiene l'ufficio che tale soluzione interpretativa non comporti una restrizione alle disposizioni del Trattato CE sulla libera prestazione di servizi tra Stati membri. In proposito, l'amministrazione finanziaria rileva che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee richiamata dalla stessa società istante, sono giustificate le restrizioni al campo di applicazione degli incentivi fiscali "quando la normativa di uno Stato membro fa dipendere il beneficio della concessione di un vantaggio fiscale dall'adempimento di condizioni la cui osservanza può essere verificata soltanto ottenendo informazioni dalle autorità competenti di un paese terzo"; pertanto, è in linea di principio, legittimo per tale Stato membro rifiutare la concessione di detto vantaggio se, in particolare per l'assenza di un obbligo convenzionale da parte di tale paese terzo di fornire informazioni, risulti impossibile ottenere le informazioni stesse dal detto paese (cfr. sentenza Corte di Giustizia, causa C-101/05).

Sostiene l'Agenzia delle entrate che, nel caso in esame, la circostanza che la stabile organizzazione mediante la quale è commissionata l'attività di ricerca abbia sede in un paese extra-Ue (Svizzera), cui, peraltro, non torna applicabile la disciplina comunitaria vigente tra gli Stati membri in materia di libera prestazione di servizi e con il quale non esistono adeguati strumenti per lo scambio di informazioni, preclude all'Amministrazione di acquisire dalle autorità fiscali svizzere i dati e le informazioni necessarie a comprovare la spettanza dell'agevolazione alla società interpellante. Nè tale preclusione può ritenersi superata dal fatto che la società capogruppo sia residente in uno Stato membro della Comunità, in quanto tale circostanza non

sembra sufficiente a garantire lo scambio di informazioni sulla stabile organizzazione avente sede in Svizzera.

Ritiene, invece, il collegio che dalla lettura della normativa in esame appare evidente che l'espressione "o localizzate", contenuta nel D.L. 19 novembre 2008, n. 185, art. 17, comma 2, convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, aveva lo scopo di includere nei casi agevolati ipotesi che ne sarebbero state escluse sulla base del solo requisito della residenza, di guisa che nella casistica positiva avrebbero finito per far parte tutti i soggetti che, alternativamente, fossero residenti in uno degli Stati inclusi oppure, sebbene non residenti, vi esercitassero l'attività attraverso una stabile organizzazione d'impresa.

Ebbene, alla luce di quella che si è descritta come chiara finalità della norma, i due requisiti concorrono a delimitarne l'ambito soggettivo di applicabilità; in particolare, l'agevolazione è applicabile sia nel caso di committenti residenti in uno dei paesi inclusi, sia nel caso di committenti non residenti in uno dei paesi inclusi, che tuttavia abbiano agito mediante stabili organizzazioni con sede nei paesi inclusi.

Nel caso in esame, la C.t.r. rileva che la casa madre committente delle attività di ricerca e sviluppo aveva sede nel (---); pertanto conclude nel senso dell'irrilevanza del fatto che abbia agito attraverso la stabile organizzazione sita in Svizzera.

Invero, si legge in sentenza che la committente, parte del contratto stipulato con la società contribuente, fosse impresa "residente" nei (---), in quanto ivi soggetta ad imposta sui redditi, senza che avesse rilevanza preclusiva l'ulteriore circostanza che essa svolgesse attività d'impresa in parte anche tramite una propria articolazione in Svizzera, che, dunque, non inficia affatto la sussistenza del requisito comunitario della residenza.

In tal senso, il giudice di appello non ravvisa alcuna prevalenza dell'elemento della localizzazione dell'impresa che ha commissionato l'attività di ricerca rispetto all'elemento, eventualmente diverso, della residenza dell'imprenditore che ne ha la proprietà: così come l'imprenditore residente in uno Stato escluso rientra nel campo soggettivo di applicazione della norma ove agisca attraverso una stabile organizzazione d'impresa collocata in uno Stato incluso, specularmente l'imprenditore residente in uno Stato incluso non ne fuoriesce ove agisca attraverso una stabile organizzazione collocata in uno Stato escluso.

La C.t.r. ha dato corretta interpretazione alle norme in esame, in quanto il riconoscimento del credito di imposta si basa sulla ricorrenza, in via alternativa, del requisito della residenza o della localizzazione del committente in uno Stato membro, bastando che ricorra uno dei due; diversamente opinando, non avrebbe alcun senso la previsione normativa espressa delle due eventualità (residenza o localizzazione), essendo sufficiente indicare il solo requisito della localizzazione per escludere autonoma rilevanza a quello della residenza.

La stessa Corte di Giustizia (sentenza del 10 marzo 2005, causa C39/04, Fournier) ha riconosciuto la contrarietà, rispetto alla politica comunitaria perseguita dall'Art. 163 CE (ora 179 TFUE), di una legislazione nazionale che neghi il credito di imposta in relazione ad attività di ricerca non svolta nello Stato membro interessato: non dovrebbe dunque negarsi l'agevolazione

nel caso in cui il committente fosse residente in un altro Stato membro, anche ove operasse (in ipotesi) per il tramite di una stabile organizzazione in un paese non comunitario.

Nè d'altro canto appaiono meritevoli le ulteriori osservazioni mosse dall'Agenzia in tema di scambio di informazioni tra i Paesi e di pretesa carenza di scambio di informazione nel caso di specie.

Sul punto deve rilevarsi che la sentenza impugnata ha concluso che "le possibilità di effettivo controllo nel caso in esame non possono ragionevolmente escludersi, essendo tra Spa rente l'attività della committente/controllante", da cui bilancio è possibile evincere anche l'attività della stabile organizzazione in Svizzera.

Conseguentemente, anche tenuto conto del concreto apprezzamento contenuto nella sentenza di seconde cure (in conformità a quella di primo grado), secondo cui nel caso di specie non sono in dubbio le possibilità di effettivo controllo, in ragione della tra Spa renza dell'attività della committente/controllante, del tutto coerentemente è stata esclusa la sussistenza - per ragioni legate allo scambio di informazioni tra Paesi - di elementi ostativi al rimborso.

In conclusione il ricorso va complessivamente rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente a pagare alla controricorrente le spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 28.000,00, a titolo di compenso, oltre il 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 24 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza

