

Marchi non indicati sui beni, deduzione del costo e detrazione IVA

di Giuseppe Gargiulo, Paolo Centore, R.L.

Nell'ambito dei rilievi fiscali attinenti al «regime giuridico del dichiarato» si segnala questo disconoscimento del costo per l'uso di un marchio. Il rilievo sostanzialmente si basava sulla mancata indicazione del marchio sui beni oggetto dell'attività dell'impresa, e trascurava l'importanza assunta dal marchio anche nella corrispondenza commerciale e nelle relazioni con i clienti. Particolarmente pretestuoso poi il disconoscimento dell'IVA indicata nelle autofatture, emesse ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, a fronte del marchio medesimo.

■ Sull'irrelevanza dell'esposizione del marchio ai fini della deduzione

Giuseppe Gargiulo

I fatti di causa: il marchio «non apposto sul bene»

I fatti presi in esame dalla sentenza in commento possono essere così sinteticamente riepilogati. Una società italiana, facente parte di un gruppo multinazionale, produce e commercializza in Italia beni talvolta privi di segni distintivi esteriori, nella specie contenitori in banda stagnata ed in alluminio, destinati in genere all'industria alimentare. La contribuente aveva sottoscritto con una propria consociata statunitense un contratto di licenza d'uso, non esclusiva, del marchio di fabbrica di titolarità di quest'ultima, composto dal logo e dal nome della medesima impresa concedente. A fronte della concessione della suddetta licenza d'uso non esclusiva, il contratto prevede il pagamento - da parte dell'impresa italiana licenziataria a favore della concedente statunitense - di una *royalty* da conteggiarsi sulle vendite nette a clienti terzi di tutti i prodotti su licenza venduti durante un anno solare. Al riguardo, nel corso di una verifica fiscale, veniva accertato dagli organi ispettori che su una parte dei prodotti fabbricati dalla predetta società italiana non veniva, di fatto, apposto alcun marchio di fabbrica. In particolare, veniva rilevato che

Giuseppe Gargiulo - Dottore commercialista in Roma

nessun apposizione del marchio, oggetto della predetta licenza d'uso, veniva effettuata sulle scatole (sia in alluminio che in banda stagnata) cd. grezze, ovvero sia non litografate. Ciò nonostante, i ricavi netti derivanti dalle vendite della suddette scatole grezze venivano anch'essi inclusi dall'impresa licenziataria (unitamente a quelli derivanti dalla vendita di scatole «marchiate»), nella base di calcolo delle *royalties* riconosciute all'impresa concedente.

Con riferimento a tale rilievo, sia l'Ufficio che la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia hanno ritenuto che i ricavi netti derivanti dalle vendite delle scatole cd. grezze (cioè «non marchiate») non potessero essere presi in considerazione, in base alle pattuizioni contrattuali, ai fini del riconoscimento delle *royalties* spettanti all'impresa concedente, atteso che i suddetti prodotti non recavano impresso il marchio oggetto della suddetta licenza d'uso e che, quindi, per i medesimi beni non poteva ritenersi realizzato alcun «utilizzo» giuridicamente ed economicamente rilevante del predetto marchio. A questa tesi la difesa della ricorrente ha eccepito che il termine «utilizzo», impiegato nel contratto di licenza d'uso, non doveva essere inteso come necessità di una materiale impressione del marchio sulla singola scatola o, comunque, sul singolo prodotto, ma, più in generale, come possibilità di spendere, nei contatti commerciali, il marchio identificativo della impresa concedente, nota in tutto il mondo per la propria serietà commerciale e per la propria tecnologia. Sotto altro profilo la ricorrente ha anche osservato, a rafforzamento delle proprie tesi, che le *royalties* si rendevano dovute alla concedente non solo (o non tanto) per l'utilizzo del marchio di fabbrica ma anche per l'uso della tecnologia di produzione collegata al suddetto marchio. Anche tale tesi è stata ritenuta non fondata dai giudici aditi, ritenendo che, in base al tenore letterale del contratto stipulato tra le parti, l'accesso alla tecnologia dovesse considerarsi come meramente accessorio all'utilizzo del predetto marchio di fabbrica.

L'utilità del marchio a prescindere dalla sua indicazione sui beni

Così ricostruiti i fatti oggetto di causa e le tesi sostenute dalle parti, sembra potersi affermare, con riferimento al suddetto rilievo, che la decisione risente della sensazione secondo cui c'è uso del marchio solo se esso consiste in un segno fisicamente impresso sul bene. Infatti, pur non avendo potuto prendere visione dell'esatto contenuto del contratto di licenza cui la sentenza fa riferimento (se non per quelle limitate clausole citate nella stessa sentenza), sembra possibile desumere dal contesto che sia stato proprio questo modo di ragionare (e di concepire la funzione del marchio) ad avere influenzato, in modo preponderante, la decisione dei giudici emiliani.

Ciò premesso, chi scrive ritiene che questa concezione del marchio (e delle sue modalità d'uso) sia in realtà assai limitativa e fuorviante, sia in base ad una analisi del diritto positivo, sia in base ad una analisi fenomenologica degli effettivi modi d'uso del marchio nelle moderne economie basate sul *marketing*.

Configurabilità, nel diritto industriale, di un utilizzo del marchio indipendente dalla sua apposizione sui beni

Dal punto di vista del diritto industriale è possibile osservare, infatti, che tra le varie forme di utilizzo del marchio giuridicamente rilevanti, numerose norme che disciplinano la materia(1) prevedono espressamente, oltre alla «classica» apposizione fisica del segno sui prodotti o sulla loro confezione, anche l'utilizzazione del segno nella corrispondenza commerciale e nella pubblicità (2). In particolare, quest'ultima forma di utilizzo può anche essere esclusiva, come dimostrato dal fatto che l'utilizzo del marchio nella sola pubblicità è idoneo - *ex se* - ad evitare la decadenza del marchio «per mancato uso» (purché, s'intende, ciò corrisponda ad un uso «effettivo»). In base al dato positivo, si può quindi certamente affermare che l'apposizione del marchio sul bene o sulla confezione di esso (e la successiva immissione del prodotto «marchiato» sul mercato) costituisce - con riferimento in particolare ai marchi di fabbrica - la forma d'uso «tipica», ma essa non esaurisce, tuttavia, tutte le possibili forme d'uso economicamente e giuridicamente rilevanti del marchio. Ad essa si accompagnano, infatti, altre forme d'uso, tutte rilevanti sia giuridicamente che economicamente, come l'uso del marchio nella comunicazione pubblicitaria, nel materiale informativo e divulgativo che lo accompagna, sui cartoni in cui è imballato, ovvero sulla corrispondenza commerciale e nei vari moduli utilizzati dall'impresa nei suoi rapporti d'affari (ordini, fax, lettere, bollette d'accompagnamento, fatture, ecc.) e più in generale nei rapporti commerciali con clienti, fornitori, ecc. (3).

(1) Cfr. art. 20, comma 2, del codice di proprietà industriale (D.Lgs. n. 30/2005), e art. 9, comma 2, del regolamento sul marchio comunitario (regolamento del Consiglio 20 dicembre 1993, n. 40/94/CE).

(2) Sul punto si veda espressamente: G. Sena, *Il diritto dei marchi*, Milano, IV ed., 2007, pag. 195; A. Vanzetti e V. Di Cataldo, *Manuale di diritto industriale*, Milano, V ed., 2005, pag. 208 e pag. 247; M. Ricolfi, in AA.VV. *Diritto Industriale*, Torino, II ed., 2005, pag. 111.

(3) Al riguardo è stato correttamente posto in luce che «costituisce uso in senso proprio del marchio anche l'inserimento di esso nella pubblicità, purché in correlazione con un prodotto o un servizio. Quando peraltro si tratti di un marchio generale, vi sarà un uso in senso proprio di esso anche
(segue)

In linea con quanto sopra, è possibile altresì osservare che anche dal punto di vista fenomenologico l'apposizione del marchio sul prodotto costituisce la forma «tipica» di «identificazione» e «distinzione» dei beni di largo consumo, destinati, cioè, ad essere venduti al grande pubblico, in diretta concorrenza tra loro, negli scaffali di negozi, supermercati e centri commerciali di vario genere. Ma tale forma d'uso non appare, invero, decisiva, e può anche mancare del tutto, sia per i «marchi di servizio» (4), sia per quei marchi di fabbrica relativi a beni cd. intermedi, che sono destinati, cioè, ad essere venduti ad una cerchia limitata di imprese, che li utilizzano, a loro volta, come semilavorati o beni strumentali alla produzione di altri beni e servizi.

Nel caso affrontato dalla sentenza in commento, pur dovendosi riconoscere una certa ambiguità e vaghezza nel linguaggio contrattuale utilizzato dalle parti (fattore che verosimilmente ha anch'esso influenzato negativamente i giudici, unitamente all'esistenza di un rapporto di gruppo tra le parti), può affermarsi, tuttavia, che i contraenti sembravano essere ben consapevoli del fatto che, nel caso di specie, si trattava di una licenza d'uso avente ad oggetto un marchio di fabbrica relativo a beni «intermedi» (come sopra definiti), quali le scatole in alluminio o in banda stagnata destinate ad altre imprese dell'industria alimentare, e che il valore d'uso del suddetto marchio non stava tanto (e non solo) nella apposizione fisica del segno sui prodotti oggetto di licenza, ma anche nella possibilità, autonoma, di spendere quel marchio nelle relazioni con le imprese clienti, nella documentazione commerciale di supporto, nella corrispondenza commerciale, nella pubblicità, ecc. In altre parole, si vuole dire che nel caso in esame il concedente ed il licenziatario - pur non avendolo precisato espressamente nel contratto - sembravano, in realtà, ben consapevoli dell'eventualità che su una quota dei prodotti fabbricati in licenza potesse non essere necessaria, in base alle esigenze della domanda di mercato, l'apposizione fisica del marchio sul prodotto. Tuttavia, la mancata apposizione del marchio su taluni dei prodotti fabbricati in licenza non significa che per quei medesimi prodotti non siano state, in con-

(continua nota 3)

quando la pubblicità di cui costituisce oggetto sia riferita genericamente a tutta l'attività del titolare» (si veda A. Vanzetti e V. Di Cataldo, *op. cit.*, pag. 208).

(4) La distinzione tra marchi di prodotto e marchi di servizio, com'è noto, è operata dallo stesso legislatore. I primi identificano e distinguono beni materiali i secondi servizi d'impresa. Essa corrisponde alla differenza tipologica tra imprese di produzione di beni e di servizi. In relazione alla peculiarità dei modi d'uso dei marchi di servizio si rinvia a A. Vanzetti e V. Di Cataldo, *op. cit.*, pagg. 207 e 208; M. Ricolfi, in AA.VV., *op. cit.*, pagg. 147-150.

creto, esercitate dall'impresa licenziataria altre forme di utilizzo del marchio giuridicamente ed economicamente apprezzabili.

Le ragioni dell'utilità del marchio, anche senza apposizione sui beni

Abbiamo già visto, infatti, che per i marchi di fabbrica relativi a prodotti cd. intermedi (come le scatole in alluminio o in banda stagnata destinate alle industrie del settore alimentare, o anche, si pensi alle componenti di una pompa idraulica o i sensori per le valvole cardiache), il valore d'uso del marchio (e la capacità distintiva ed attrattiva del medesimo) non sta tanto (e non solo) nella apposizione fisica del segno sul prodotto, quanto nella identificazione *tout court* dell'impresa che lo ha prodotto (o che ne ha concesso in licenza la produzione) e nella possibilità di spendere tale marchio nelle relazioni commerciali con le imprese clienti. In questi casi, infatti, anche se il marchio non è fisicamente apposto sul bene, la spendita del marchio nelle relazioni commerciali, nella documentazione e nella corrispondenza d'impresa, nelle scatole in cui i prodotti sono imballati, ovvero nel materiale informativo e pubblicitario che ne accompagna la commercializzazione, sono forme d'uso che consentono comunque alle imprese clienti di essere consapevoli che quei beni sono prodotti su licenza di una certa ditta. È ciò può avere, per ragioni che sono intuitive, un enorme valore commerciale.

In questa prospettiva, quindi, la tesi della ricorrente non era affatto peregrina e avrebbe certamente meritato una più attenta considerazione da parte dei giudici, che invece associano il marchio di fabbrica ad un prodotto di largo consumo su cui è fisicamente impresso. Si trascurano così le forme d'uso del marchio diverse ed autonome rispetto alla mera apposizione del segno sul singolo prodotto. Il marchio che attribuisce un nome a prodotti o servizi, anche quando non fisicamente apposto sul singolo bene, rimane comunque uno strumento essenziale di comunicazione fra le imprese e i suoi clienti e consente, attraverso l'identificazione della provenienza dei beni e la differenziazione di quelli offerti da altre imprese concorrenti, l'informazione e le scelte del mercato. Mentre per i beni destinati ad essere venduti al grande pubblico l'apposizione fisica del marchio sul prodotto o sulla confezione sono indispensabili, lo stesso non può affermarsi per quei prodotti, cd. intermedi, destinati ad una platea più ristretta di imprese/clienti, che li utilizzano come semilavorati, beni strumentali o materiale di consumo per la produzioni di altri beni e servizi. Per questi beni a circolazione ristretta, il marchio vale in quanto interagisce con le altre informazioni sul prodotto, desumibili dal rapporto diretto con l'immediato fornitore, che spesso certificherà

al cliente finale di aver usato componentistica di un certo tipo (si pensi alle riparazioni automobilistiche, aeronavali, ecc.). In questi casi il marchio, anche se non apposto sul bene, si mostra alla clientela attraverso le altre informazioni sul prodotto. Per esempio, attraverso una campagna pubblicitaria avente ad oggetto il marchio si informano e convincono i clienti circa determinate qualità di una prestazione, attribuendo al marchio un valore informativo generale, che va al di là della sua materiale apposizione sul prodotto. Il marchio è quindi un messaggero della «reputazione» che il prodotto ha acquistato sul mercato, anche attraverso la reputazione guadagnata presso utilizzatori «di nicchia», a prescindere da significativi investimenti pubblicitari e dalla sua apposizione fisica sul prodotto.

Alla luce di quanto sopra evidenziato è ragionevole affermare (5) che - a differenza di quanto ritenuto dai giudici nella sentenza in commento - per alcuni tipologie di prodotti «intermedi» (come quelli fabbricati dalla ricorrente su licenza della consociata statunitense), destinati ad essere venduti ad un numero limitato di imprese che li utilizzano per la produzione di altri beni e servizi, l'apposizione fisica del marchio sul bene non è indispensabile alla deduzione di costi per l'uso del marchio. Per queste tipologie di beni «intermedi», il marchio di fabbrica (che spesso è un «marchio generale», che contraddistingue la generalità della produzione dell'impresa e coincide, spesso, con la denominazione ed il logo della stessa ditta) (6), una volta acquisita notorietà presso la cerchia delle imprese clienti, è capace di assumere un valore in sé, come strumento di comunicazione, capace di veicolare - anche attraverso il suo uso nella pubblicità, nelle documentazione commerciale e nelle relazioni commerciali con i clienti - determinate informazioni sulla provenienza del prodotto e sulla qualità e caratteristiche del medesimo, senza bisogno, per questo, di essere fisicamente impresso sui beni oggetto di

(5) È una affermazione in cui interagiscono profili di diritto e profili di fatto, basati sull'interpretazione degli elementi conosciuti e riversati nel giudizio, che ne fanno presumere altri, in base ai quali si ipotizza un certo quadro, costituito in buona parte di congetture e valutazioni; sull'empirismo, il probabilismo e la valutatività del giudizio di fatto, e sui suoi intrecci con quello di diritto R. Lupi, *Diritto Tributario. Parte Generale*, Milano, 2005, pagg. 157-158, dove anche ulteriori richiami bibliografici). Sotto questo profilo emerge quindi con chiarezza come il giudizio di inerenza coinvolga spesso questioni di diritto e di questioni di fatto, variamente intrecciate tra loro (R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, IPSOA, III ed., 2001, pagg. 95-102 e, successivamente, «I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale», in *Rass. trib.* n. 6/2005, pag. 1775 ss.).

(6) Sulla nozione di «marchio generale» e sulla distinzione concettuale tra questo e la ditta si rinvia alle opere di carattere generale citate alla precedente nota 2, che ne trattano diffusamente.

vendita (elemento, quest'ultimo, che nelle produzioni su commessa o nella vendita diretta di beni «intermedi» tra imprese potrebbe anche non essere di alcun rilievo nell'influenzare il processo di acquisto). Per queste tipologie di beni «intermedi», infatti, il marchio vale non tanto per la sua capacità di identificare e distinguere fisicamente i prodotti (7), ma per il suo valore autonomo di abbinare la provenienza di un certo prodotto ad una certa impresa ovvero, in caso di licenza d'uso non esclusiva, ad uno *standard* qualitativo omologo a quello dei prodotti dal licenziante. Anche le norme sulla proprietà industriale, che disciplinano la licenza d'uso non in esclusiva del marchio, impongono al licenziante di dare un contributo attivo alla produzione del licenziatario, nel senso che egli deve porre quest'ultimo nella condizione di poter accedere alla tecnologia necessaria per poter produrre beni omologhi a quelli prodotti dal medesimo. Anche sotto questo profilo, quindi, la tesi della ricorrente sul valore d'uso dell'accesso alla tecnologia di produzione del licenziante meritava una più attenta valutazione in punto di diritto, e magari ulteriori indagini di fatto (8); il tutto senza perdere di vista che il diritto tributario serve a determinare la capacità economica, e deve quindi fare molta attenzione prima di negare la deduzione di spese effettive e che non davano adito a sospetti di utilizzo per consumi finali.

■ Un disconoscimento di spese non certo destinate a fini privati

Raffaello Lupi

Inerenza, marchi e «transfer pricing»

In aggiunta alle considerazioni di Gargiulo, vorrei notare che la contestazione fiscale era stata impostata esclusivamente sul piano di un vago concetto di inerenza del costo all'attività esercitata; mancava invece qualsiasi riferimento, stando almeno alla descrizione dei fatti contenuta in sentenza, alla

(7) Elemento che, invece è decisivo, come detto, per i beni di largo consumo destinati ad essere acquistati dal grande pubblico, in concorrenza indistinta tra loro, negli scaffali di negozi, supermercati e centri commerciali di vario genere.

(8) Una volta affermata la plausibilità della tesi della ricorrente in punto di diritto, i giudici avrebbero, infatti, dovuto accertare nel merito se, nel caso di specie, vi erano elementi di prova sufficienti per potere affermare che nel caso concreto vi erano state, da parte della ricorrente, altre forme significative di utilizzo del marchio nella pubblicità, nella corrispondenza commerciale, etc. tali da rendere comunque giustificata, anche per le vendite di scatole «grezze» (cioè non «marchiate»), la corresponsione di un *royalty* all'impresa concedente.

diversa problematica dei prezzi di trasferimento tra società appartenenti al medesimo gruppo, che pure potrebbe porsi in un caso del genere. Non emerge infatti dagli atti di causa alcuna informazione sull'attività produttiva della consociata italiana, debitrice delle *royalties*, sotto il profilo di un possibile cumulo tra deduzione dei costi di acquisto dei beni e pagamento delle *royalties* (9). Nulla di questo genere appare invece dalla descrizione della vicenda, anche se forse essa è nata proprio da una diffidenza per questa tipologia di costi, anche in relazione al pagamento intragruppo; questa diffidenza si sarebbe poi potuta incanalare su una contestazione a prima vista più facile, rispetto alla valutazione del *transfer pricing*, come quella basata sul pagamento di *royalties* per marchi non indicati sui prodotti. In questi termini, però, la contestazione avrebbe potuto essere mossa persino se la controparte fosse stata un residente in Italia, non legato alla società erogante da alcun vincolo di gruppo.

A questo punto il rilievo si sposta interamente sul terreno dell'inerenza, concetto legislativamente non specificato, in quanto, come noto, le relative disposizioni sulla deduzione dei costi, dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 fino all'attuale Testo Unico, si riferiscono solo all'ipotesi di compresenza tra ricavi imponibili e ricavi esenti. Non esistono invece disposizioni che cristallizzino legislativamente il principio secondo cui il reddito è inteso al netto dei costi necessari a produrlo, tracciando criteri distintivi tra i costi «privati» e i costi «d'impresa»; pur in assenza di questo principio generale, che poi è implicito nel concetto stesso di reddito, abbiamo disposizioni limitatrici della deduzione per costi «promiscui» come autovetture, alberghi, ristoranti, beni di antiquariato, ecc. Tutto questo rende abbastanza chiaro che il principio, prelegislativo e strutturale, di inerenza salvaguarda la deduzione dei soli costi «di impresa», rispetto a quelli «personali», cioè di consumo finale. I pagamenti di cui è stata disconosciuta la deduzione non riguardavano però certe spese personali del socio o di terzi, poiché si trattava di costi per loro natura relativi all'attività di impresa. Ma perché negare la deduzione di costi di impresa solo perché ritenuti genericamente «non necessari», o giuridicamente non dovuti?. In questo modo, come accade sempre nelle scienze giuridiche e sociali, si accavallano argomenti razionali e sospetti subliminali, come la tendenza a considerare un costo «non obbligatorio» come «fittizio», sospettandone quindi una retrocessione occulta all'erogante. Il sospetto di

(9) Quando infatti una società commerciale deduce costi di acquisto di beni e al tempo stesso riconosce *royalties* per l'uso del marchio, i due fenomeni devono essere almeno coordinati tra di loro, in quanto astrattamente potrebbe verificarsi una duplicazione.

quello che il contribuente potrebbe fare nell'ombra è alla base della diffidenza per quello che fa alla luce del sole. Sul piano del ragionamento, però, l'appartenenza al gruppo, di cui parla la sentenza, può dare elementi per aumentare le vendite, in quanto il prestigio del marchio sollecita gli acquisti ed è ragionevole che venga remunerato. Ad esempio, un concessionario auto sulla cui carta intestata svetta il marchio Alfa Romeo, attrarrà la clientela anche sull'attività di riparazioni e manutenzioni, anche per autovetture di altre case produttrici.

Di questo clima di sospetto dà prova anche la decisione sull'IVA, di cui parlerà Paolo Centore.

■ L'aberrazione della non detraibilità IVA sulle autofatture

Paolo Centore

Ben volentieri raccolgo l'invito di Raffaello Lupi mettendo in luce il triplice errore che è stato commesso nella vicenda.

Primo errore: l'inerenza reddituale corrisponde *tout court* all'inerenza IVA. Basta leggere l'art. 168 della direttiva 2006/112/CE, trasposto (con qualche fatica) (10) nell'art. 19, commi 1 e 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per rendersi conto che il diritto di detrazione è vincolato alla destinazione (fisica o potenziale) dell'acquisto per la produzione di operazioni imponibili.

Sicché la conclusione che l'IVA non sia detraibile per il solo fatto che il relativo costo non è deducibile, al di là di ogni ulteriore considerazione *infra* svolta, appare, quanto meno, censurabile sotto il profilo della motivazione. Per essere chiari: non vi è dubbio che l'acquisto non inerente (in senso reddituale), perché destinato al consumo personale, sia anche non inerente ai fini IVA, non producendo, per definizione, corrispettivi imponibili. Ma nel caso dedotto innanzi ai giudici emiliani appare scontato che l'acquisto di *royalties* appartenga totalmente alla sfera giuridico-fiscale del soggetto passi-

Paolo Centore - Professore a contratto di Diritto tributario presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova e Milano

(10) Con qualche fatica, nel senso che la definizione di inerenza, proposta «in positivo» dalla norma comunitaria («nella misura in cui ... il soggetto passivo ha il diritto ... di detrarre»), è costruita «in negativo» nella norma nazionale ove il secondo comma, appunto, prescrive che «non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto ... afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta». Sul punto cfr. R. Lupi, «Delega IVA e limiti detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica», in *Rass. trib.* n. 2/1997, pag. 273; L. Salvini, «La nuova disciplina della detrazione IVA: un'occasione persa?», *ivi* n. 5/1997, pag. 1209.

vo. Sicché l'aprioristico e, per quel che si è detto, immotivato disconoscimento del diritto di detrazione si manifesta del tutto illegittimo, ben potendo sostenersi che la parte di costo, ritenuto estraneo perché non agganciato a specifici ricavi, possa essere in ogni caso «inerente» ai fini IVA, secondo il principio di concorrenza «generica» (si pensi, per fare un esempio, al costo dell'illuminazione dell'ufficio di un avvocato: certamente non utilizzata «fisicamente» per la produzione di corrispettivi ma altrettanto certamente detraibile, cioè inerente).

Secondo errore: il rapporto tra IVA passiva e IVA attiva. Dalla narrativa della sentenza si intende che il soggetto ha emesso l'autofattura per le *royalties* corrisposte, procedendo, da un lato, al versamento dell'imposta e, d'altro lato, alla sua contestuale detrazione. L'ufficio, negando, per i motivi *retro* evidenziati, il diritto di detrazione, ha comunque ritenuto dovuta l'imposta versata «per parte attiva» dell'autofattura, creando, così, un indebito arricchimento erariale che contrasta con i principi di neutralità (anche nei confronti dell'erario) dell'imposta.

Non solo: richiamando il principio di inerenza *retro* evidenziato, in collegamento, cioè, al ribaltamento a valle, è illogico, prima che anti giuridico, trattenerne l'imposta «a valle», dichiarando non detraibile l'imposta «a monte», quando la prima rappresenta esattamente il ribaltamento (e, quindi, la conferma dell'inerenza) della seconda (11). È, dunque, lecito domandarsi se, al di là del principio di collegamento tra IVA a debito ed IVA a credito, l'imposta autofatturata «per parte passiva» possa essere dichiarata indetraibile in via autonoma, prescindendo, cioè, dalla debenza dell'imposta autofatturata «per parte attiva».

Secondo l'interpretazione corrente (12), l'art. 21, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 viene applicato nel senso che si punisce «sempre e comunque» l'emittente di una fattura per operazioni inesistenti (sia lecite che

(11) Anche qui un semplice esempio: acquistando un bene ad uso e destinazione «personale», certamente non si può detrarre l'imposta. Ma se il bene personale entra, per errore o per colpa, nella sfera del soggetto passivo, allora il sistema prevede due ipotesi: (i) il bene «entra» senza detrazione: in tal caso la sua espunzione, in quanto destinato alla sfera personale, non è soggetto ad imposta; viceversa, (ii) il bene «entra» con detrazione: in tal caso, si dovrà procedere alla rettifica della detrazione (*ex art.* 19-bis2, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972) o, alternativamente (in relazione al «primo» utilizzo) all'autoconsumo imponibile (*ex art.* 2, secondo comma, n. 4 o 5, del D.P.R. n. 633/1972): imponibilità «a valle» che conferma la detrazione a monte.

(12) Cass., Sez. trib., Sent. 7 ottobre 2002, n. 14337, in *Corr. Trib.* n. 4/2003, pag. 312, con commento di R. Fanelli, e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2003, pag. 50, con commento di M. Peirolo, «Il divieto di detrazione dell'IVA relativa alle operazioni inesistenti».

illecite) con la debenza dell'imposta addebitata che, coniugata con la indebitabilità imposta al soggetto destinatario, determina, come si diceva, un evidente vantaggio per l'erario e, in definitiva, una distorsione del meccanismo di neutralità che contraddistingue l'imposta.

I dubbi di legittimità di una simile interpretazione, prima ancora che dal *fumus* della distorsione del principio di neutralità, discendono dalla semplice comparazione del dato normativo nazionale (art. 21, settimo comma) con la corrispondente disposizione comunitaria (art. 203 della direttiva n. 2006/112) (13). Se, poi, si vuol rimanere nel campo del diritto italiano, va, allora, richiamato l'art. 26, terzo comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, laddove è previsto il diritto (temporalmente limitato ad un anno dall'effettuazione dell'operazione) di «rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21». Sicché, con una singolare alternanza, la «sanzione» dell'art. 21, settimo comma, sarebbe applicata solo se il soggetto non provvede «in termini» alla rettifica (14).

Non solo, ma la previsione della facoltà di rettifica, alla quale consegue il diritto di porre in detrazione (cioè, più semplicemente, di recuperare) l'IVA sulla «fattura» emessa (15), fa ben dubitare che, in caso di contestazione sulla legittimità della emissione di un'autofattura, il contribuente debba perdere *tout court* il diritto di detrazione «a valle», mantenendo il dovere di corrispondere l'imposta «a monte». Anche qui, infine, è evidente il vizio motivazionale.

Terzo errore: se l'imposta non è detraibile perché non dovuta, essa, se corrisposta, è rimborsabile.

Si segua, solo al fine di dimostrarne l'incoerenza sotto altro profilo, il ragionamento motivazionale dell'Ufficio secondo cui l'imposta non è detraibile per non ineranza dell'acquisto relativo alla quota parte di *royalties* non utilizzate per la produzione di corrispettivi imponibili.

Ad integrazione, in via di suppletiva, delle motivazioni dell'atto, si dovreb-

(13) Non sfuggirà, in particolare, l'aggiunta nel dato nostrano del riferimento alle operazioni «inesistenti» che ha consentito l'interpretazione della norma come «sanzione impropria» del comportamento illecito del contribuente.

(14) Con una singolare figura di «ravvedimento», disallineato, quanto meno temporalmente, ai principi sistematizzati nell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

(15) Sull'equiparazione dell'autofattura, utilizzata nel caso di specie, alla fattura, cfr. Corte di giustizia, Sent. 1° aprile 2004, causa C-90/02, «Bockemuhl», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/2004, pag. 605, con note di riferimento di M. del Vaglio.

be aggiungere che la non inerenza dipende dalla destinazione extracontabile dell'acquisto, classificato come «costo privato», secondo l'espressione *retro* utilizzata da Lupi. Se, dunque, l'acquisto è estraneo alla sfera IVA, il soggetto non avrebbe dovuto procedere all'autofattura, essendo tale strumento riservato ai destinatari dell'operazione che siano soggetti passivi dell'IVA (16). Siamo, allora, innanzi ad un caso di imposta applicata ma non dovuta, quale ultima conseguenza della scelta motivazionale dell'Amministrazione finanziaria nel caso dedotto.

Il principio di necessario rimborso dell'imposta versata e, in caso di verifica successiva, non risultante dovuta è un tema non del tutto conosciuto (tanto che, a quanto consta, non pare che il contribuente l'abbia agitato di fronte ai giudici emiliani) ma che trova sostegno nella giurisprudenza comunitaria (17) ed ora, anche se in forma alquanto criptica, nelle istruzioni dell'Agenzia delle entrate (18).

Partendo da quest'ultimo documento, indirizzato al trattamento degli effetti dell'elusione nel campo IVA, l'Agenzia richiama le indicazioni della sentenza «Halifax» (19) ove si precisa che «ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato» (20).

La traduzione del principio giurisprudenziale è, nella sostanza, una sorta di *restitutio ad integrum* dell'operazione, ben spiegata dalla Corte di giustizia nella successiva sentenza «Reemtsa Cigaretten Fabriken» (21) dove si annota (punto 42) che «i principi di neutralità, effettività e non discriminazione

(16) Riducendo all'osso un tema forse meritevole di altro spazio, basti richiamare il disposto dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 ove si prescrive che «gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ... sono adempiuti dai cessionari o committenti ... che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di impresa, arti o professioni». Con un palese riferimento, come si vede, al principio di inerenza calato nel primo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

(17) Corte di giustizia, Sent. 15 marzo 2007, causa C-35/05, «Reemtsa Cigaretten Fabriken», in *Corr. Trib.* n. 16/2007, pag. 1289, con commento di P. Centore, e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/2007, pag. 563, con commento di M. Logozzo, «La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario».

(18) Circolare 13 dicembre 2007, n. 67/E, in *Corr. Trib.* n. 4/2008, pag. 319, con il commento di P. Centore, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(19) Sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2006, pag. 377, con commento di A. Santi, «Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA».

(20) Punto 98 della sentenza «Halifax».

(21) Corte di giustizia, Sent. 15 marzo 2007, causa C-35/05, cit. nota 18.

non ostano ad una legislazione nazionale, quale quella in esame nella causa principale, secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di IVA, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato nei confronti del prestatore. Tuttavia, nel caso in cui il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile, «gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata» (22).

Viene spontaneo, allora, domandarsi perché mai l'Amministrazione finanziaria in verifica presso il contribuente, contestando la detrazione dell'imposta autofatturata (di parte passiva), non abbia contestualmente riconosciuto la non debenza dell'imposta autofattura (di parte attiva), riconoscendo il diritto di rimborso spettante al contribuente e, volendo credere in un rapporto con il fisco di stampo europeo, applicando, sempre contestualmente, il principio di compensazione introdotto con la manovra finanziaria 2007 (23).

Superata, così, la lettura (e l'interpretazione) corrente dell'art. 21, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, all'Amministrazione finanziaria non resta alternativa: o riconosce la detrazione o, se la disconosce, deve ammettere il rimborso dell'IVA percepita per lo stesso titolo.

A meno che si voglia agitare il *gap* temporale tra diritto di rimborso (del contribuente) e diritto di rettifica (dell'A.F.), oggetto, per fortuna, di un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia (24).

■ La sentenza

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, Sent. 16 novembre 2006 (7 novembre 2006), n. 121 - Pres. e Rel. Montanari (stralcio)

(22) Il virgolettato è voluto per porre in evidenza il contrasto con l'interpretazione offerta dalla Circ. n. 67/E del 13 dicembre 2007 ove, pudicamente, si chiosa il principio osservando (pag. 9) che «l'amministrazione fiscale ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante, consentendo altresì al soggetto passivo di effettuare quelle detrazioni che avrebbe potuto effettuare in assenza del comportamento abusivo». Come si vede, per l'Agenzia delle entrate, il tema del rimborso al contribuente dell'imposta indebitamente percepita può ancora attendere.

(23) Cfr. art. 2, comma 13, del D.L. n. 262/2006.

(24) CTP Genova, Ord. 5 febbraio 2007, n. 209, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. La questione pregiudiziale, ricevuta dalla Corte CE, è stata protocollata al n. C-95/07 e C-96/07 («Ecotrade») e pubblicata sulla *GUUE*, parte C, n. 117 del 26 maggio 2007.

I. IRES - Determinazione della base imponibile - Contratto di licenza d'uso di marchi - Deducibilità del costo sostenuto per le royalties - Materiale apposizione del marchio sul bene prodotto - Necessità

I. In caso di contratto di licenza d'uso di marchi di fabbrica stipulato da una società italiana con altra società estera (facente parte del suo gruppo multinazionale statunitense), vanno esclusi dalla base di calcolo per le royalties (con conseguente indeducibilità dei costi adottati) quei beni prodotti (nel caso deciso, scatole in alluminio e in banda stagnata) in cui non è stato apposto materialmente alcun marchio. I concetti di «utilizzo», «marchio» e «prodotto», infatti, non possono prescindere dalla materiale impressione del marchio sul prodotto, non essendo disgiunta, l'impressione del marchio, dall'«accesso alla tecnologia collegato al marchio stesso» (accesso sussidiario all'utilizzo del marchio).

II. IVA - Detrazione - Inerenza dei beni acquistati rispetto all'attività del soggetto passivo - Necessità

II. Ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, è ammessa in detrazione l'IVA assolta o dovuta, a condizione che sussista l'inerenza dei beni o servizi acquistati rispetto all'attività esercitata dal soggetto passivo, condizione che nel caso (come in quello deciso, in cui sono esclusi dalla base di calcolo per le royalties i prodotti in cui non sia stato materialmente impresso il marchio oggetto di contratto di licenza d'uso), non risulta verificata; le parole «assolta o dovuta», infatti, vanno interpretate come una chiarificazione del fatto che, per essere deducibile, non è necessario che l'imposta sia già stata assolta, ma è sufficiente che sia anche solo dovuta.

In fatto e in diritto

L'Agenzia delle entrate notifica alla xxx s.p.a. gli avvisi di accertamento ai fini IRPEG, IRAP, IVA; la società impugna avanti a questa Commissione; l'Agenzia si costituisce in giudizio e deposita memoria, così come la ricorrente; all'udienza dibattimentale le parti si riportano alle loro deduzioni scritte; non vengono depositate note spese.

La Commissione osserva.

(Omissis).

La ricorrente, preliminarmente, eccepisce la carenza di motivazione degli avvisi impugnati e chiede ne venga dichiarata la nullità ex artt. 42 del D.P.R. n. 600/1973, 56 del D.P.R. n. 633/1972, 7 della legge n. 212/2000; come detto prima, gli avvisi traggono tutti origine da un p.v.c., di cui copia è in possesso della ricorrente, ed agli atti del processo, ed alla cui motivazione gli stessi fanno

richiamo: si è, cioè, in presenza di una motivazione *per relationem*; la ricorrente si duole della carenza di motivazione e che, comunque, non concretizzerebbe una legittima ricezione delle valutazioni operate dai verificatori, come avvenuto nel caso di specie; l'Agenzia ricorda, nelle proprie deduzioni, come la legittimità di questa tipologia di motivazione sia ormai *ius receptum* nella giurisprudenza della Suprema Corte (Sent. n. 27060/2005); orientamento giurisprudenziale ben noto a questa Commissione e da cui non vi è motivo per cui questa debba discostarsi; *ad abundantiam*, ed in termini di buon senso, non si comprende, comunque, come la ricorrente possa dolersi di carenza di motivazione degli atti impugnati quando la stessa ha depositato articolati e documentati ricorsi, di non meno di 80 pagine l'uno più allegati. La doglianza va rigettata.

(Omissis).

Nel merito, la ricorrente, che fa parte di un gruppo multinazionale statunitense, la C.C., che produce e commercializza contenitori in banda stagnata ed altri materiale destinati, essenzialmente, all'industria alimentare, ha sottoscritto con una società del gruppo, la C.C.C., con sede negli U.S.A., un «contratto di licenza d'uso di marchi di fabbrica» di proprietà della società stessa, che:

– alla sez. 2.1 prevede che il concedente, la C.C., conceda al concessionario, la F., «il diritto non esclusivo di licenza per l'utilizzo dei marchi di fabbrica relativi ai prodotti che si riferiscono all'attività» del concessionario;

– alla successiva sez. 2.2 prevede che «il concessionario avrà diritto all'accesso alla tecnologia del concedente in modo da mantenere una qualità adeguata dei prodotti su licenza» e «a usare la tecnologia della concedente solo in relazione ai prodotti oggetto della licenza»;

– alla successiva sez. 3.1 prevede, «come compenso per il diritto non esclusivo di licenza di marchio di fabbrica», cioè l'utilizzo di cui alla sez. 2.1, il pagamento da concedente al concessionario di una *royalty* conteggiata sulle «vendite nette a clienti terzi del concessionario di tutti i prodotti su licenza venduti durante un anno solare».

Come precisato nel p.v.c., da pag. 4 a pag. 6 - rilievo n. ..., i verificatori constatavano che su di una parte dei beni prodotti non veniva apposto alcun marchio: «In particolare, nessun utilizzo del logo C. viene fatto sulle scatole (sia in alluminio che in banda stagnata) cd. grezze, ovvero sia non litografate le cui vendite, però, non vengono parallelamente escluse dalla base di calcolo per le *royalties*»; su questa parte di prodotti venduti, per la quale non era stato utilizzato il logo C., cioè il marchio, i verificatori ritenevano non potessero essere conteggiate le *royalties* e, pertanto, previo quantificazione della relativa percentuale, quale rapporto tra

vendite a clienti terzi non marchiate e totali vendite a clienti terzi, provvedevano a quantificare l'ammontare delle *royalties* ritenute indeducibili per carenza del presupposto dell'inerenza; da sottolineare che, come precisato nel p.v.c. stante la difficoltà nel quantificare per ogni anno d'imposta la relativa percentuale di indeducibilità veniva considerata come utilizzabile, per tutti gli anni, quella del 2002, pari al 36,7%.

La ricorrente eccepisce come i verificatori, prima, e l'Agenzia poi, diano un'interpretazione errata della clausola contrattuale, in particolare del termine «utilizzo» che non andrebbe inteso come necessità di una materiale impressione del marchio sulla singola scatola o, comunque, sul singolo prodotto, ma come possibilità di spendere, nei contatti commerciali, il nome C., nome noto in tutto il mondo per la propria serietà commerciale e per la propria tecnologia; l'Agenzia controdeduce sostenendo che se questa fosse la portata della clausola contrattuale sarebbe come dire che la stessa vale a consentire che la ricorrente possa affermare, nei contatti commerciali, di far parte del gruppo C., cosa che altrimenti le sarebbe proibita, conclusione evidentemente assurda, anche perché è noto a tutto il settore l'appartenenza al gruppo C. della ricorrente. La Commissione ritiene che un'attenta lettura della clausola contrattuale, nella sua literalità, non essendo possibile e, dunque, ammissibile altro canone ermeneutico stante l'assenza di altri elementi da cui desumere la comune volontà delle parti, non possa che portare alla conclusione che la stessa richieda la materiale impressione del marchio sulla scatola, sul prodotto: invero non può sfuggire come l'estensore del contratto abbia particolarmente sottolineato il legame tra tre concetti di «utilizzo», «marchio», «prodotti»: in particolare va sottolineato come il riferimento al concetto di «prodotti» e, dunque, ad un *quid* di estremamente concreto, materiale, tangibile e non, ad

esempio, ad un concetto di produzione, conforta la suddetta conclusione.

Sostiene, poi, la ricorrente che l'inerenza e, dunque, la deducibilità del suddetto costo conseguirebbe, comunque, alla considerazione che le *royalties* risultano dovute non solo, o non tanto, per l'utilizzo del marchio ma per quello della tecnologia collegata al marchio stesso: ma la tesi risulta infondata, posto che la lettura sistematica delle clausole contrattuali (2.1, 2.2) evidenzia come oggetto del contratto sia la licenza per l'utilizzo dei marchi di fabbrica relativi ai prodotti e di come l'accesso alla tecnologia sia sussidiaria all'utilizzo dei marchi stessi, in quanto il suo uso sia consentito alla concessionaria per «mantenere una qualità adeguata dei prodotti su licenza» e «solo in relazione ai prodotti oggetto della licenza»; in altre parole, le *royalties* sono dovute per l'utilizzo dei marchi di fabbrica non per quello della tecnologia. La ricorrente, poi, in alcuni passaggi dei propri ricorsi, sottolinea l'irrazionalità dell'assunto dei verificatori di considerare costante, per tutti gli anni d'imposta verificati, la quantificazione della percentuale dei prodotti senza marchio, senza, comunque, convertire mai chiaramente questa sottolineatura in uno specifico motivo di doglianza; va, comunque, ricordato come il rappresentante della ricorrente abbia regolarmente sottoscritto, senza nulla eccepire, il p.v.c. giornaliero del ... in cui si dice che «le parti concordano» di utilizzare anche per gli altri anni d'imposta la percentuale relativa all'anno 2002 pari al 36,7%. Da ultimo la ricorrente eccepisce che qualora questa Commissione rigettasse le proprie doglianze si verrebbe a determinare un fenomeno di doppia imposizione, vietato dall'art. 163 del T.U.I.R., sulla parte di *royalties* ritenute indeducibili: infatti le stesse hanno già subito la ritenuta convenzionale a titolo d'imposta del 10% prevista dalla convenzione contro le doppie imposizioni vigenti con gli U.S.A. ed ora subirebbero l'ulteriore imposizione interna italiana; ribatte l'A-

genza che il meccanismo del credito d'imposta, previsto dall'art. 23 della suddetta convenzione per le imposte versate in Italia da residenti statunitensi, eliminerebbe, alla radice, il problema della doppia imposizione; invero, rigettando le doglianze della ricorrente per quanto attiene le *royalties* considerate indeducibili, sulle stesse si viene a creare un problema di doppia imposizione ma la via indicata dall'Agenzia non è quella risolutoria; infatti il problema non può trovare soluzione in capo alla società statunitense che ha subito la ritenuta a titolo d'imposta al momento del versamento delle *royalties* e che con questo ha assolto ogni obbligo verso lo Stato italiano e che, ricordiamolo, non è parte in questo giudizio ma in capo alla società italiana ricorrente; il problema della doppia imposizione trova nel «sistema» la soluzione: infatti la ricorrente avrebbe potuto chiedere a questa Commissione sulla base del principio che inquadra il processo tributario tra quelli di «impugnazione merito» (Cass. n. 28770/2005), di ordinare alla agenzia il «riquantificare» le imposte dovute onde eliminare il problema della doppia imposizione; non avendolo richiesto la ricorrente potrà, comunque, procedere ad eliminare il problema della doppia imposizione tramite istanza di rimborso alla fine del contenzioso.

Poiché le doglianze della ricorrente risultano tutte infondate, sul punto, i ricorsi vanno respinti.

L'altro rilievo comune a tutti gli anni d'imposta riguarda l'aspetto IVA della carenza d'inerenza delle suddette *royalties*: assumono i verificatori e poi l'Agenzia che se risulta carente l'inerenza ai fini dell'imposizione diretta questa carenza sussiste anche ai fini dell'IVA e, pertanto, l'IVA detratta dalla ricorrente in sede di autofatturazione è da ritenersi indeducibile; la ricorrente richiama, anche qui, tutte le doglianze già esaminate e rigettate prima in ordine alla sussistenza del suo diritto a dedursi il suddetto costo e, in subordine, richiama il dettato dell'art. 19

del D.P.R. n. 633/1972 laddove la norma ammette in detrazione l'IVA «assolta o dovuta»: assume la ricorrente che la norma ammetterebbe in detrazione, non solo l'imposta dovuta ma anche quella assolta anche se, come nel caso di specie, non dovuta; la tesi della ricorrente è infondata: la norma citata ammette, sì, in detrazione l'imposta assolta o dovuta, ma sempre a condizione che sussista l'inerenza dei beni o servizi acquistati rispetto all'attività esercitata dal soggetto passivo, condizione che nella fattispecie non risulta verificata; invero le parole «assolta o dovuta» vanno interpretate come

una chiarificazione del fatto che, per essere deducibile, l'imposta non è necessario che sia già stata assolta ma è sufficiente che sia anche solo dovuta (come, ad es., avviene per i beni doganalmente ammessi al pagamento differito del tributo). Poiché le doglianze della ricorrente risultano tutte infondate, sul punto, i ricorsi vanno respinti.

P.Q.M.

La Commissione, respinge ricorsi R.G.R. nn.163,4,2/06 ... pene pecuniarie di conseguenza; nulla per le spese di giudizio, non essendo state richieste.

«Dialoghi» con le Riviste IPSOA

CORRIERE TRIBUTARIO

- P. Centore, «Recupero dell'IVA non dovuta secondo la Corte di giustizia UE», commento a Corte di giustizia UE, causa C-35/05 del 2007, in *Corr. Trib.* n. 16/2007, pag. 1289

GT - Rivista di giurisprudenza tributaria

- M. Logozzo, «La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario», commento a Corte di giustizia UE, causa C-35/05 del 2007, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/2007, pag. 568

L'IVA

- P. Centore, «I limiti temporali della detrazione al vaglio della Corte UE», in *L'IVA* n. 7/2007, pag. 19