



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
PAOLO DI MARZIO	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.
ANDREA A. SALEMME	Consigliere

Oggetto

Avviso di accertamento – costi
ammortamento beni immateriali
– art. 103, comma 1 e 2 t.u.i.r-
differenze – detrazione Iva –
effettivo pagamento - esclusione

UP – 07/05/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5749/2019 R.G. proposto da:

██████████ S.R.L. in persona del rappresentante legale *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. LAZIO n. 4750/2018,
depositata il 5 luglio 2018;

udita la relazione svolta dal Consigliere Rosanna Angarano nella
pubblica udienza del 7 maggio 2026;



dato atto che il Sostituto Procuratore Generale, Giuseppe Fichera, ha chiesto l'accoglimento di tutti i motivi di ricorso;
sentiti l'Avv. [REDACTED] per la ricorrente e l'Avv. dello Stato Angelo Testini per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla [REDACTED] s.r.l., esercente l'attività di produzione cinematografica, video e programmi TV, avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2009, recuperava a tassazione un maggiore imponibile ai fini Ires, Irap e Iva.

L'ufficio muoveva tre rilievi:

- con il primo, contestava l'indebita deduzione di costi in violazione dell'articolo 109 t.u.i.r., in quanto non di competenza;
- con il secondo, contestava l'indebita deduzione, in violazione dell'articolo 103 t.u.i.r., della quota di ammortamento dell'intero costo di acquisto di diritti cinematografici, anziché del solo 50 per cento;
- con il terzo, contestava l'indebita detrazione dell'Iva relativa a tre fatture, emesse da fornitori, a fronte delle quali la società aveva effettuato un pagamento solo parziale, in violazione degli artt. 18 e 25 d.P.R. n. 633 del 1972.

2. La contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla C.t.p. di Roma che rigettava il ricorso con sentenza confermata in appello.

Avverso la sentenza della C.t.r., indicata in epigrafe, la contribuente propone ricorso per cassazione nei confronti dell'Agenzia delle entrate che si difende a mezzo controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. La società contribuente, con il terzo motivo di ricorso – il cui esame è preliminare rispetto agli ulteriori, prospettando *error in procedendo*, in tesi idoneo da inficiare l'intero giudizio di secondo grado con conseguente nullità della sentenza – denuncia omessa pronuncia e



conseguente violazione e falsa applicazione dell'art 31 d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112 c.p.c.

Censura la sentenza impugnata per non essersi pronunciata sul motivo di appello con il quale aveva lamentato che in primo grado era stata omessa la comunicazione della data dell'udienza di discussione del ricorso, con conseguente violazione del proprio diritto di difesa.

2. Il motivo è inammissibile.

2.1. In primo luogo, il vizio di omessa pronuncia è configurabile soltanto nel caso di mancato esame di domande o eccezioni di merito (Cass. n. 26913/2024, Cass. n. 25154/2018). L'omesso scrutinio da parte del giudice di una questione puramente processuale, invece, può configurare un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 c.p.c. se, ed in quanto, si riveli erronea, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data dal giudice a quanto prospettato dalla parte (Cass. n. 321/2016).

2.2. Quanto alla violazione dell'art. 31 d.lgs. n. 546 del 1992 lamentata dalla ricorrente, per giurisprudenza consolidata – al di là delle ipotesi tassative ed eccezionali dell'art. 59, comma 1, d.lgs. cit., nelle quali è prevista la possibilità di una sentenza meramente rescissoria – il giudizio di appello ha carattere sostitutivo, sicché la sentenza di secondo grado prende il posto, nel rispetto della devoluzione occasionata dal gravame, della sentenza di primo grado e il giudice è chiamato a decidere nel merito le questioni sottoposte (Cass. n. 33222/2025, Cass. n. 32593/2021).

La disposizione di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 59 cit. – alla cui stregua la rimessione della causa al giudice di primo grado deve essere disposta dalla Commissione tributaria regionale «quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato» – deve essere riferita solo all'ipotesi in cui il processo non si sia efficacemente svolto, per non



avervi partecipato, o per non essere stati messi in grado di parteciparvi, tutti i legittimi contraddittori. Viceversa, ogni altra ipotesi di nullità, riconducibile all'esercizio del diritto di difesa, ovvero allo svolgimento del contraddittorio tra le parti, impone al giudice del gravame di decidere nel merito (Cass. n. 33222/2025). Pertanto, la violazione in primo grado dell'art. 31 d.lgs. n. 546 del 1992 non è preclusiva della decisione della causa in secondo grado, non rientrando tale fattispecie in nessuna delle ipotesi di cui all'art. 59 d.lgs. cit. e restando esclusa la retrocessione del giudizio (Cass. n. 32593/2021).

2.3. La conseguenza è che il ricorso per cassazione può essere proposto per contestare la mancata adozione di provvedimenti di rimessione in termini, se espressamente richiesti, necessari a sanare eventuali lesioni al diritto di difesa in primo grado (cfr. Cass. n. 15866/2025). Nello stesso senso si è precisato che qualora il giudice di secondo grado abbia consentito al contribuente di esplicitare tutte le proprie difese, resta precluso l'annullamento della sentenza di appello con riferimento all'iniziale vizio che inficiava la sentenza di primo grado, posto che la cassazione con rinvio, ai sensi dell'art. 383, primo comma, c.p.c., è prevista soltanto al fine di consentire una valutazione di merito (Cass. n. 1311/2012 in fattispecie in cui si era riscontrata la nullità della notifica dell'avviso di udienza).

2.4. Nel caso in esame, nulla è stato dedotto al riguardo dalla ricorrente, il cui motivo di ricorso è diretto soltanto a censurare l'omessa pronuncia sul motivo di appello con cui era stata prospettata la violazione dei diritti di difesa in primo grado, senza alcuna indicazione del pregiudizio concretamente arrecato. Il motivo, pertanto, è inammissibile in quanto il suo eventuale accoglimento non potrebbe comportare la riforma dell'impugnata sentenza né, come detto, la retrocessione del giudizio al primo grado.



3. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2426, num. 5, c.c. e dell'art. 103, commi 1 e 2, t.u.i.r.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui, occupandosi del secondo rilievo, relativo alla deducibilità dei costi di ammortamento dei beni immateriali, ha ritenuto condivisibile la sentenza di primo grado, la quale aveva affermato che, non avendo la contribuente fornito la prova della durata del contratto di licenza, doveva ritenersi che, nella fattispecie, si trattava «del costo una tantum sopportato al fine di acquisire detti diritti».

Assume che la sentenza ha erroneamente ritenuto applicabile il primo comma dell'art 103 t.u.i.r., anziché il secondo comma. Osserva che la disposizione distingue, ai fini dell'ammortamento dei costi dell'opera cinematografica, tra quelli di produzione interna (che sussistono quando i diritti di sfruttamento sono conseguenza della produzione dell'opera), e quelli di acquisizione esterna (che sussistono quando i diritti di sfruttamento dell'opera prodotta da altri sono acquistati con contratto di licenza); aggiunge che, dal punto di vista fiscale, mentre il primo caso è disciplinato dal primo comma dell'art. 103 cit. che prevede l'ammortamento del costo in misura pari al 50 per cento, il secondo caso è disciplinato dal secondo comma, ai sensi del quale i costi sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. Evidenzia, in fatto, che non era mai stato contestato l'acquisto a titolo derivativo dei diritti di sfruttamento.

4. Il motivo è inammissibile.

4.1. In tema di determinazione del reddito d'impresa, il diritto di sfruttamento di opere cinematografiche rientra tra le immobilizzazioni immateriali, il cui costo è suscettibile di ammortamento ai sensi dell'art. ora 103 t.u.i.r.



In ordine al rapporto tra la previsione di cui al primo comma e quella di cui al secondo comma, questa Corte (pronunciandosi con riferimento al software) ha precisato che ove, in base alla specifica previsione contrattuale o legislativa, non vi siano limitazioni all'esercizio del diritto, riconducibile sostanzialmente allo statuto proprietario, si applica il primo regime, mentre sono soggette al secondo regime tutte le fattispecie residuali caratterizzate dalla durata limitata nel tempo dei diritti di utilizzazione attribuiti (Cass. n. 16673/2016). Si è chiarito che la lettura combinata dei due commi dell'art. 68 t.u.i.r. (ora art. 103 t.u.i.r.) rende evidente che le due fattispecie sono entrambe applicabili ai diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, e che i differenti ambiti operativi vanno distinti in ragione dell'ampiezza e del contenuto del diritto acquisito, sicché le due differenti modalità di ammortamento fissate dal primo e dal secondo comma, operano a seconda che il bene sia stato acquisito in via indefinita o temporalmente limitata. La disposizione, pertanto, supera il criterio *lato sensu* naturalistico della possibilità di utilizzazione del bene, per ancorarsi ad un dato oggettivo costituito dalla previsione legislativa, nel caso delle concessioni, ovvero dalla volontà negoziale trasfusa nel contratto, nel caso del trasferimento di diritti tra privati. (Cass. n. 16953/2016).

In conclusione, nell'individuare la regola dell'ammortamento, deve aversi riguardo alla volontà negoziale, sicché occorre accertare con indagine in fatto, il diritto acquisito sul bene e le sue specifiche caratteristiche (ampiezza, contenuto e durata). Pertanto, va affermato il seguente principio di diritto: «in tema di determinazione del reddito di impresa, l'ammortamento dei beni immateriali di cui all'art. 103 t.u.i.r. deve avvenire, in base alla specifica previsione contrattuale o legislativa, secondo la regola fissata dal primo comma ove non vi siano limitazioni all'esercizio del diritto, riconducibile sostanzialmente allo



statuto proprietario; secondo la regola fissata dal secondo comma in tutte le fattispecie residuali, caratterizzate della durata limitata nel tempo dei diritti di utilizzazione attribuiti».

4.2. La C.t.r. si è attenuta a questo principio in quanto, con accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità, ha affermato espressamente che la società non aveva fornito alcuna prova che il costo fosse riferito a contratti di licenza che avessero durata limitata all'anno 2009 ed ha aggiunto – riportandosi alla sentenza di primo grado, ritenuta condivisibile – che, nel caso di specie, si era in presenza «del costo una tantum sopportato al fine di acquisire detti diritti». In altri termini, la C.t.r. ha ricostruito la fattispecie concreta in termini di acquisto del diritto senza limitazioni temporali e, per l'effetto, l'ha correttamente ricondotta alla fattispecie astratta di cui al primo comma.

4.3. La ricorrente, pur deducendo apparentemente la violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758/2017). Oggetto del giudizio che si vorrebbe demandare a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass. n. 17744/2022, Cass. n. 3340/2019).

5. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, la violazione e falsa applicazione degli artt. 7, 17, 18, e 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui, occupandosi del terzo rilievo, ha ritenuto che, in caso di parziale pagamento di una fattura, l'Iva non ancora corrisposta al fornitore non possa essere portata in detrazione.

6. Il motivo è fondato.



6.1. Questa Corte ha affermato il principio per il quale il diritto alla detrazione dell'Iva non può essere negato quando il soggetto passivo che lo fa valere in giudizio dimostra il presupposto sostanziale dell'effettuazione della cessione di beni o prestazione di servizi e dà prova del requisito formale, attraverso la pertinente valida fattura d'acquisto annotata nei registri Iva, mentre non è necessaria la prova del pagamento (Cass. n. 27238/2025).

Si è evidenziato che il meccanismo della detrazione dell'Iva assicura il principio di neutralità dell'imposta armonizzata che, come previsto dall'articolo 1, paragrafo 2, direttiva n. 2006/112/CE (direttiva rifusione) deve essere applicata fino al consumo finale del bene o del servizio acquistato. I principi fissati dal diritto unionale in tema di detrazione, stabiliti agli articoli 167 e seguenti e 178 della direttiva di rifusione, sono recepiti nell'ordinamento nazionale dagli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'articolo 167 della direttiva prevede che il diritto alla detrazione nasce «quando l'imposta detraibile diventa esigibile», e analoga formulazione adotta, sul versante interno, l'art.19 del decreto laddove prevede che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile. Perciò, un primo fondamentale requisito per l'esercizio del diritto alla detrazione è di tipo sostanziale, e consiste nell'intervenuta esigibilità dell'imposta armonizzata, che scatta nel momento in cui si realizza il «fatto generatore dell'imposta», ossia intervengono le condizioni affinché l'erario possa esigere, nei confronti del debitore, il diritto al pagamento dell'imposta. A questo requisito sostanziale si accompagna un ulteriore requisito, di tipo formale, in quanto dal combinato disposto degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE ("sesta direttiva"), si evince che l'esercizio del diritto alla deduzione previsto dall'art. 17,



n. 2 è, di regola, connesso al possesso dell'originale della fattura o del documento che può essere considerato equivalente. Sul versante interno, l'articolo 6 d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione, ad eccezione dei casi specificamente previsti dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 o da altre disposizioni di legge.

Ne consegue che – salva la contestazione di un'operazione abusiva o fraudolenta – non è affatto prevista la dimostrazione anche del pagamento della fattura, circostanza che assurgerebbe a un terzo requisito per accedere alla detrazione, non previsto dalla normativa e idonea ad incidere sulla neutralità dell'imposta armonizzata.

7. In conclusione va accolto il secondo motivo di ricorso, Inammissibili il primo e il terzo; la sentenza impugnata va cassata, limitatamente al motivo accolto, con rinvio al giudice del secondo grado, in diversa composizione, che procederà a nuovo esame e si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, inammissibili il primo ed il terzo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 maggio 2026.

Il Consigliere est.

Rosanna Angarano

Il Presidente

Roberta Crucitti

