

Il costo per le lettere di patronage può essere dedotto anche in ambito infragruppo

Tributi - Imposte sui redditi - Deducibilità - Costi inerenti alla garanzia prestata infragruppo - Lettera di patronage

CORTE DI CASSAZIONE Sentenza 28 luglio 2017, n. 18815

Fatti di causa

La G.I. spa propose ricorso, innanzi alla Ctp di Roma, avverso un avviso d'accertamento che recuperò a tassazione: costi indeducibili per carenza del requisito dell'inerenza relativi ai servizi di patronage per l'accesso al credito erogato dalla società controllante G.C., per violazione degli artt. 109 e 110 Tuir; omesse ritenute alla fonte su royalties corrisposte a soggetti non residenti, ritenendo che i costi sostenuti in ordine ad un contratto denominato M.S.A. dovessero essere considerati quale prezzo per la cessione del know-how; costi indeducibili di true-up concernenti altro contratto (collaboration and cost contribution agreement), ritenute non ancora quantificabili al momento della deduzione; ammortamento della quota, per il 2003, dello stesso ultimo contratto citato, considerata indeducibile per violazione dell'art. 68 Tuir; Iva dovuta per maggiori operazioni imponibili, in ordine alla regolarizzazione di fattura ricevuta dalla Gmac Uk Finance, quale coordinatrice del contratto suddetto; i costi sconosciuti anche ai fini dell'imponibile.

La G.I. spa formulò vari motivi di ricorso.

In particolare, la ricorrente contestò preliminarmente la regolarità formale della rettifica per violazione dei termini di ispezione, eccependo il difetto di legittimazione dei funzionari della Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate.

Nel merito, la G.I. spa contestò l'avviso, rilevando la corretta applicazione dei principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, e la congruità e l'inerenza dei costi dei servizi di patronage e delle prestazioni dei due predetti contratti.

La Ctp accolse parzialmente il ricorso, annullando la ripresa a tassazione per euro 696.636,56 relativa all'ammortamento per l'anno 2003 in ordine al contratto denominato CCA, confermando l'avviso impugnato per il resto.

La G.I. propose appello; l'Agenzia delle entrate si costituì, resistendo al gravame, e propose appello incidentale con cui lamentò la nullità della sentenza nella parte in cui dichiarò inammissibile, per tardività, il proprio appello incidentale, eccependo l'erroneità del calcolo del termine di 60 gg. dalla notificazione della sentenza di primo grado (31.5.2011), considerata la sospensione feriale.

Pertanto, l'Agenzia chiese di annullare la parte della sentenza afferente al rilievo n.4 (maggiore iva e irap, con relativo recupero), ai capi 3/b e capo consequenziale.

La Ctr accolse in parte l'appello principale, annullando la ripresa a tassazione relativa alle ritenute alla fonte sulle royalties e all'iva, confermando nel resto la sentenza impugnata; invece, fu dichiarato inammissibile l'appello incidentale.

La G.I. spa ha proposto ricorso per cassazione, formulando diciannove motivi; l'Agenzia ha depositato controricorso, eccependo l'inammissibilità e l'infondatezza dei motivi, e proponendo ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

La società ha depositato controricorso al ricorso incidentale, eccependo l'infondatezza delle difese dell'Agenzia, nonché memoria.

Ragioni della decisione

Il ricorso principale è parzialmente fondato.

Con il primo motivo, la G.I. s.p.a. ha denunciato la violazione dell'art. 12 co. 5 della legge 212/2000, in ordine all'art. 360, 1° c., n.3, c.p.c., lamentando la violazione del termine di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.

Il motivo non può essere accolto, rilevando che è principio consolidato quello secondo cui in tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, 5° comma, della l. n. 212 del 2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui

scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass., n. 2055 del 27.1.2017).

Con il secondo motivo, la parte ricorrente ha censurato la sentenza impugnata adducendo la violazione dell'art. 31, 2° c., del d.p.r. n.600/73, dell'art. 7, co. 10 e 13, commi, della l. n. 358/91, di alcune norme del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, nonché degli artt. 3 e 4 delle disposizioni sulla legge in generale, di cui al codice civile - in ordine all'art. 360, 1° c., n. 3, c.p.c. - in tema di legittimazione dei funzionari della Direzione generale del Lazio per le attività di accesso, verifica e ispezione.

Il motivo è infondato.

In conformità della consolidata giurisprudenza della Corte, in tema di accertamenti tributari, le Direzioni regionali delle Entrate sono munite, in virtù delle previsioni di autorganizzazione dell'Agenzia stessa, adottate in diretta attuazione dell'art. 66, comma 3 del d.lgs. n. 300 del 1999, dei poteri di accesso, ispezione e verifica ispettiva, il cui esercizio, peraltro, è stato successivamente riconfigurato dall'art. 27, 13° comma, del d.l. n. 185 del 2008, convertito, con modifiche, nella l. n. 2 del 2009, che ha riservato alle medesime Direzioni tali poteri di verifica nei confronti di contribuenti titolari di ingenti volumi di affari (Cass., ord. n. 20856/16).

Inoltre, è stato affermato che, in tema di accertamenti tributari, il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico-fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi (Cass., n. 20915/14, che ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso in base a processo verbale dalla Direzione regionale delle entrate).

Con il terzo motivo, è stata denunciata la violazione dell'art. 132, 2° c., n. 4, c.p.c. (360, 1° c., n.4, c.p.c.); al riguardo, parte ricorrente ha lamentato un error in procedendo, consistito nella violazione dell'obbligo di motivazione dell'avviso d'accertamento, e del principio di leale collaborazione con il contribuente, soggiungendo altresì che il giudice di primo grado aveva ritenuto assorbita tale eccezione preliminare nella decisione di merito, e che il giudice d'appello nulla aveva motivato sulla riproposta eccezione.

Poiché tale eccezione riguarda il merito di una questione oggetto di ampia motivazione del giudice d'appello, tale motivo è inammissibile, essendo diretto al riesame di questioni di fatto.

Con il quarto motivo, la G.I. s.p.a. ha addotto la violazione degli artt. 12, co. 7, e 7, co. 1, legge n. 212/2000, 42, 2° e 3° c., del d.p.r. n. 600/73 e 56, 5° c., del d.p.r. n. 633/72, in ordine all'art. 360, 1° c. n. 3, c.p.c., lamentando l'inosservanza delle norme in tema di contraddittorio endoprocedimentale, per non aver l'ufficio considerato le osservazioni rese dal contribuente nel termine di cui al predetto comma 7.

Il motivo è inammissibile, in quanto dalla lettura della sentenza d'appello non si evince che tra i motivi dell'impugnazione rientrasse quello in esame; inoltre, dalla motivazione della stessa sentenza è desumibile che il giudice ha inteso tener conto implicitamente dell'eshaustività della motivazione dell'avviso, che richiamava le osservazioni del contribuente.

Con il quinto motivo, il contribuente ha invocato la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in ordine al principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, circa la mancata decisione della Ctr sull'illegittimità dell'avviso impugnato in conseguenza dell'omessa applicazione dei principi contabili internazionali, in relazione all'art. 360, 1° c., n. 4, c.p.c.

Con il sesto motivo, è stata denunciata la violazione dell'art. 83 Tuir e dell'art. 1, co. 61, della legge n. 244/2007, in ordine all'art. 360, 1° c., n. 1, c.p.c.

Con il settimo, la parte ricorrente, invece, ha criticato la sentenza d'appello per l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo afferente alla medesima questione di cui al quinto motivo, ovvero riguardante l'omessa applicazione dei suddetti principi contabili.

Gli ultimi tre motivi sono da esaminare congiuntamente, essendo tra loro connessi.

I motivi sono infondati.

Parte ricorrente ha riprodotto il motivo d'appello avente ad oggetto l'applicazione dell'art. 83 Tuir (circa i principi internazionali relativi alla redazione del bilancio) su cui la Ctr non ha motivato, argomentando, invece, solo su un'eccezione di giudicato, relativo a sentenza emessa per il periodo d'imposta del 2004, con riferimento alla stessa questione.

La G.I. s.p.a. ha erroneamente censurato la sentenza impugnata, in quanto il disposto dell'art. 1, co. 58., lett. a, della legge n. 244/07, in ordine ai principi contabili internazionali di cui al regolamento CEE n. 1606/2002, è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.

Inoltre, il co. 61 del suddetto art. 1 prevedeva una clausola di salvaguardia afferente all'applicabilità degli stessi principi ai periodi d'imposta precedenti, purché gli effetti sulla determinazione d'imposta fossero stati coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni introdotte dal comma 58 della medesima norma.

Al riguardo, la retroattività dell'applicazione dei principi contabili internazionali può riguardare solo il periodo transitorio che è decorso dal 2005 (anno in cui furono introdotti tali principi) sino all'entrata in vigore della citata legge n. 244, in conformità dei principi generali, non risultando alcuna norma che legittimi una diversa interpretazione (nel senso di ritenere applicabili i principi in questione anche a periodi d'imposta anteriori a quello del 2005).

Ciò è confermato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 26/E del 20.6.2012, in cui è stato espressamente chiarito che tale clausola di salvaguardia riguarda, in particolare, i contribuenti che, contestualmente, hanno adottato i principi contabili internazionali nel cosiddetto periodo transitorio (ossia dal 2005 al 2007).

Ne consegue l'infondatezza delle varie doglianze formulate con i suddetti motivi, considerato che l'avviso impugnato riguarda l'anno d'imposta 2003.

Con l'ottavo motivo, è stata denunciata l'insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo (360, 1° c., n. 5, c.p.c.), in quanto la parte ricorrente ha esposto che la Ctr non aveva esaminato e motivato in ordine all'effettività del costo deducibile della garanzia prestata dalla G.Corp., società capogruppo, avendo argomentato circa la mancata moderazione dei tassi d'interesse a favore della G.I. s.p.a.

Con il nono motivo è stata denunciata l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo (360, 1° c., n. 5, c.p.c.) riguardo ai requisiti dell'effettività e d'inerenza dei costi deducibili, oggetto dei rilievi dell'ufficio, in quanto la garanzia prestata dalla G.Corp. consentì la concessione dei finanziamenti alla G.I., strettamente funzionali allo svolgimento della propria attività di finanziamento ai concessionari e ai clienti di quest'ultimi.

Il decimo motivo ha riguardato la violazione degli artt. 1332 c.c., e 109, 5°, del d.p.r. n. 917/86 (360, 1° c., n. 3, c.p.c.), in quanto parte ricorrente ha censurato la sentenza della Ctr in ordine alla questione dell'esclusione dell'inerenza della lettera di patronage all'attività d'impresa della G.I. s.p.a.

Con l'undicesimo motivo, è stata denunciata la violazione degli artt. 110, 7° c., 109, 5° c., e 9 del Tuir, nonché dell'art. 2697 c.c., in ordine all'art. 360, 1° c., n.3, c.p.c.

Al riguardo, la società ricorrente ha esposto che la Ctr non aveva correttamente applicato i criteri dettati dal suddetto art. 110, 7° c., Tuir, ritenendo che la prestazione della garanzia - consistita nella suddetta lettera di patronage - da parte della società capogruppo a favore della G.I. s.p.a. rappresentasse un costo non deducibile, poiché avrebbe dovuto essere gratuita essendo rispondente ad un interesse del garante a gestire l'attività d'impresa delle società collegate nella maniera più proficua.

In particolare, la ricorrente ha addotto che la Ctr aveva violato il predetto art. 109 Tuir, norma che non imponeva la gratuità delle prestazioni intercorse tra imprese collegate, contenendo invece un riferimento al valore normale delle stesse prestazioni (rinviando all'art. 9 dello stesso Tuir).

Con il dodicesimo motivo, è stata lamentata l'insufficiente motivazione (360, 1° c., n. 5, c.p.c.) in ordine alla suddetta questione della divergenza del valore dei corrispettivi delle prestazioni, limitandosi ad argomentare circa la gratuità della prestazione di garanzia prestata dalla capogruppo.

Il tredicesimo motivo ha riguardato parimenti l'insufficiente motivazione in ordine alla parte della sentenza impugnata in cui la Ctr aveva rilevato l'illegittimità del criterio di calcolo del corrispettivo della garanzia (computo del saldo mensile della complessiva esposizione debitoria della G.I. verso le banche, al netto dei finanziamenti ottenuti da quest'ultima per finanziare a sua volta i distributori italiani delle autovetture GM).

Con il quattordicesimo motivo, è stata denunciata ancora l'insufficiente motivazione riguardo alla questione del criterio di calcolo della commissione di garanzia.

Con il quindicesimo motivo, è stata denunciata la violazione degli artt. 109, 5° e 7° c., Tuir, in ordine all'art. 360, 1° c., n. 3, c.p.c., avendo la società ricorrente criticato la parte della motivazione afferente al calcolo della suddetta commissione, relativa all'accrescimento dell'esposizione debitoria della società controllata a seguito del pagamento della stessa commissione.

I motivi dall'ottavo al quindicesimo vanno trattati congiuntamente, considerato che essi sono tra loro connessi, afferendo, sotto diverse angolazioni, alla questione della prestazione di garanzia prestata dalla G.Corp. a favore della controllata G.I. s.p.a.

L'undicesimo motivo è fondato e il relativo accoglimento ha carattere assorbente rispetto agli altri.

Il giudice d'appello ha escluso la deducibilità del costo inerente alla garanzia prestata dalla G.Corp., per difetto del requisito dell'effettività, non svolgendo la lettera di patronage la funzione calmieratrice sugli interessi passivi dovuti dalla G.I. s.p.a., e dell'inerenza, sia perché la concessione di tale garanzia infragruppo

avviene, di norma, a titolo gratuito, sia per la mancanza di condizioni di concorrenzialità, poiché in situazioni comparabili, nessun soggetto indipendente sarebbe stato disposto a negoziare un servizio a condizioni simili a quelle effettivamente praticate dalle parti.

Ora, sussiste la lamentata violazione degli artt. 110 e 109 del Tuir, in quanto la Ctr ha anapoditticamente ritenuto che la garanzia infragruppo in esame dovesse essere gratuita, secondo un'asserita normale pratica commerciale, senza indicare alcuna norma che legittimi tale convincimento.

Al riguardo, va rilevato che la società garante è un soggetto giuridico distinto dalla società garantita, sebbene titolare della maggioranza delle azioni di quest'ultima, le cui prestazioni commerciali a favore delle società controllate sono valutate secondo gli ordinari criteri di mercato, salvo specifiche eccezioni espressamente disciplinate, non ricorrenti nel caso concreto.

Né sussiste, nell'ordinamento giuridico, una sorta di presunzione di gratuità che assista le concessioni di garanzia prestate dalla società capogruppo a favore di società controllata, data l'autonomia patrimoniale di tali imprese.

Al contrario, può dirsi che le prestazioni commerciali effettuate dalla società controllante a favore delle società controllate, in virtù di formali contratti, rientrano nell'ambito degli ordinari e consuetudinari rapporti tra imprese infragruppo, se esse siano conformi all'interesse dello stesso gruppo societario; ciò, tuttavia, non esclude l'onerosità delle prestazioni fornite, che s'impone quale diretta conseguenza dell'autonomia patrimoniale e della distinta soggettività giuridica, anche fiscale, delle società appartenenti al gruppo stesso.

Tale argomentazione, peraltro, trova indiretta e piena conferma nel consolidato ed indiscusso orientamento giurisprudenziale e dottrinale secondo cui la prestazione di garanzia nell'ambito dei gruppi societari può essere oggetto di azione revocatoria (ordinaria e fallimentare) qualora essa configuri un atto a titolo gratuito, che abbia causato un depauperamento del patrimonio della società garante (Cass., n. 17200 del 9.10.2012, che ha altresì affermato che la gratuità o meno di una garanzia va esaminata avendo riguardo alla complessiva situazione che alla società garante fa capo nell'ambito del gruppo, poiché l'eventuale pregiudizio economico derivato alla controllata può trovare contropartita in un altro rapporto e, quindi, l'atto presentarsi come preordinato al soddisfacimento di un ben preciso interesse economico - sia pure mediato e indiretto - della controllata stessa; Cass., n. 3615 del 24.2.2004).

Gli altri motivi connessi sono da ritenere assorbiti dall'accoglimento dell'undicesimo.

Pertanto, il motivo in questione va accolto, con conseguente cassazione della sentenza d'appello e rinvio alla Ctr.

Con il sedicesimo motivo, è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, 1° c., Tuir, in relazione all'art. 360, 1° c, n. 3, c.p.c., in quanto la parte ricorrente ha lamentato che la Ctr aveva ritenuto non deducibili le spese relative al contratto denominato con l'acronimo CCA, in quanto esse diventano certe e oggettivamente determinate solo dopo la quantificazione dell'ultimo calcolo da effettuare al termine del ciclo di vigenza del contratto.

Il diciassettesimo motivo afferisce alla violazione dell'art. 109, 1° c., Tuir, in quanto la Ctr ha ritenuto l'indeducibilità delle spese, di cui al precedente motivo, poiché inerenti ad un calcolo complesso che non rendeva certe e determinabili (prima del termine finale del contratto richiamato) le stesse spese.

Con il diciottesimo motivo, è stata denunciata l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo, dedotto nei due precedenti motivi, in ordine all'art. 360, 1° c., n. 5, c.p.c.

Il diciannovesimo motivo concerne la violazione degli artt. 101, 4° c., 102, 103 Tuir, in relazione all'art. 360, 1° c., n. 3, c.p.c., avendo la G.I. s.p.a. denunciato l'erronea esclusione della deducibilità delle spese, nel 2003, inerenti al suddetto contratto CCA, in ordine alle sopravvenienze passive.

I motivi dal sedicesimo all'ultimo sono da trattare congiuntamente, in quanto tra loro connessi; essi sono inammissibili poiché diretti ad un generico riesame del merito dei fatti, ampiamente esaminato dal giudice d'appello.

In particolare, va soggiunto che la Ctr ha fatto corretta applicazione delle norme richiamate nei suddetti motivi, argomentando sulla base dei fatti esposti dalle parti, ed adottando chiara e esaustiva motivazione non suscettibile di censura.

Il ricorso incidentale è fondato.

L'Agenzia delle entrate ha chiesto la cassazione della sentenza d'appello, formulando un unico motivo attraverso cui ha denunciato la violazione degli artt. 54 e 23 del d.lgs. n. 546/92, 155 c.p.c., in ordine all'art. 360, 1° c., n. 4, c.p.c..

L'Agenzia ha lamentato la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui fu dichiarata l'inammissibilità, per tardività, del proprio appello incidentale, eccependo l'erroneità del calcolo del termine di 60 gg. dalla notificazione della sentenza di primo grado (31.5.2011), considerata la sospensione feriale, deducendone che

era da annullare la parte della decisione afferente al rilievo n. 4 (maggiore iva e irap, con relativo recupero), nonché ai capi 3/b e consequenziale.

Anzitutto, va respinta l'eccezione della G.I. s.p.a. secondo cui l'Agenzia avrebbe dovuto proporre ricorso per revocazione, in quanto priva di giustificazione normativa e, in realtà non comprensibile in punto di diritto.

Nel merito, la società ha eccepito che la Ctr aveva annullato la sentenza di primo grado, in ordine al recupero a tassazione dell'iva (ed irap, in quanto consequenziale, come detto) avendo ritenuto l'inammissibilità dell'appello incidentale dell'ufficio, e soggiungendo che il giudice d'appello aveva ritenuto la stessa sentenza, sul punto, contraddittoria.

La G. ne ha desunto che il motivo del ricorso incidentale sarebbe inammissibile poiché fondato solo sulla tardività e non anche sul merito della questione.

Tale ultimo rilievo è parimenti infondato, in quanto il ricorrente incidentale ha legittimamente fondato il ricorso sull'erronea applicazione delle norme in tema di calcolo dei termini d'impugnazione, atteso che la Ctr ha ritenuto inammissibile l'appello incidentale esclusivamente per la violazione del termine di 60 gg. di cui all'art. 54 del d.p.r. n. 546/92.

Detto ciò, dagli atti di causa emerge l'erroneità della decisione censurata, in quanto il termine suddetto era scaduto il 30.7.2011 (60 giorni dalla notificazione dell'appello principale), nella giornata di sabato; di conseguenza, in applicazione dell'art. 155, 4°c., c.p.c., tale termine fu prorogato all'1.8.2011, ovvero durante il periodo della sospensione feriale dei termini (nella normativa applicabile *ratione temporis*) comportando ciò che il sessantesimo giorno utile per proporre l'appello incidentale fu il 16.9.2011.

Ora, rilevato che l'atto fu depositato dall'Agenzia il 24.8.2011, l'appello incidentale è da considerare tempestivo.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente il ricorso principale, in ordine all'11° motivo, assorbiti i motivi 8°, 9°, 10°, 12°, 13°, 14° e 15°.

Dichiara inammissibili i motivi 3°, 4°, 16°, 17°, 18° e 19°. Rigetta i motivi 1°, 2°, 5°, 6° e 7°.

Accoglie il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Ctr, in diversa composizione, anche per le spese.