

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27657 Anno 2021

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA A. P.

Data pubblicazione: 12/10/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9685/15 R.G. proposto da:

MIGLIARELLI CRISTIANO, rappresentato e difeso, giusta procura a margine del ricorso, dall'avv. Marco Anecchino, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, via Cassiodoro, n. 1/a

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria n. 622/04/14 depositata in data 13 ottobre 2014

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 luglio 2021 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

le

4417
2021

1. L'Agenzia delle entrate recuperò a tassazione, in relazione agli anni d'imposta 2008/2010, costi relativi a compensi per l'attività di segnalazione dei clienti, di sistemazione dell'archivio e di archiviazione delle cartelle dedotti da Cristiano Migliarelli, promotore finanziario, contestando la mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità.

La Commissione tributaria provinciale adita accolse il ricorso del contribuente, ritenendo le prestazioni fatturate inerenti all'attività dallo stesso svolta.

2. La sentenza venne impugnata dall'Ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale, che, accogliendo l'appello, osservò che «una serie di elementi sia soggettivi che oggettivi» concorrevano a far dubitare dell'effettività delle prestazioni fatturate al contribuente. Spiegò che tra il Migliarelli ed i percettori dei compensi sussistevano legami familiari o di amicizia e che Silvia Speciali, madre della fidanzata del contribuente, in sede di informazioni, aveva dimostrato di non sapere neppure dove fosse lo studio del Migliarelli. Sotto il profilo oggettivo, mancava qualsiasi indicazione in ordine alle modalità di determinazione del compenso corrisposto ai terzi per l'attività di segnalazione dei clienti, dal momento che non risultava se fosse stato pattuito un compenso unitario a segnalazione, né se questo fosse collegato all'effettiva instaurazione di un rapporto tra il «segnalato» ed il promotore; «in questa condizione», secondo i giudici di appello, «i compensi pagati, se effettivamente corrisposti, non si differenziavano da un gesto di liberalità unilaterale da parte del Migliarelli e non potevano, pertanto, costituire costi deducibili».

3. Cristiano Migliarelli ha proposto ricorso per cassazione avverso la decisione d'appello con otto motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso.

In prossimità dell'adunanza camerale il contribuente ha

depositato memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., lamentando che la C.T.R. avrebbe omesso di pronunciarsi sulla illegittimità degli avvisi di accertamento per violazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, dedotta in primo grado ed in appello, dato che la norma non detta prescrizioni in punto di compilazione delle quietanze e non si applica al «piccolo imprenditore».

2. Con il secondo motivo il ricorrente censura la decisione gravata per violazione e falsa applicazione degli artt. 66 e 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., ribadendo la doglianza esposta con il primo motivo per il caso in cui si dovesse ritenere che i giudici di appello abbiano implicitamente rigettato la censura.

3. Con il terzo motivo deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto che le somme corrisposte per l'attività di «segnalazione» dei potenziali clienti «in nulla si differenziano da un gesto di liberalità unilaterale».

Ad avviso del ricorrente, poiché né negli avvisi di accertamento, né nel processo verbale di constatazione si parla di «atti di liberalità» la C.T.R., escludendo la deducibilità fiscale delle somme sulla base di tale qualificazione, è incorsa in vizio di ultrapetizione.

4. Con il quarto motivo – rubricato: nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. – il ricorrente contesta nuovamente alla C.T.R. di avere violato il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, dal momento che nell'appello l'Agenzia delle entrate non aveva sostenuto l'indeducibilità dei costi in ragione della loro natura di «atti di liberalità», ma aveva piuttosto messo in

dubbio l'effettività dei «rapporti lavorativi da cui i costi sarebbero scaturiti».

5. Con il quinto motivo, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 e 1324 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., censura la decisione impugnata laddove i giudici di secondo grado desumono la natura di atti di liberalità dal fatto che «non risulta se sia stato pattuito un compenso unitario a segnalazione, né se questo fosse o meno collegato all'effettiva instaurazione di un rapporto tra il segnalato ed il promotore».

Osserva il ricorrente che l'argomentazione della C.T.R. è censurabile sotto diversi profili, tenuto conto che l'Agenzia delle entrate non aveva mai dato rilevanza alla circostanza e che ai fini della qualificazione di un contratto aveva rilievo l'indagine sulla causa, che nel caso di specie era mancata; i giudici di appello, a suo giudizio, in assenza di una indagine adeguata «sulla comune intenzione delle parti», si erano discostati dalle regole di ermeneutica contrattuale.

6. Con il sesto motivo, deducendo la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamenta che il sillogismo utilizzato dalla C.T.R. è fallace perché non vi sono «regole di esperienza» o altre ragioni che autorizzino a ravvisare un atto a titolo gratuito in tutti i casi in cui si ignora se una prestazione di servizi sia stata remunerata in quanto tale o in ragione del guadagno che dalla stessa scaturisce.

7. Con il settimo motivo, censurando la sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione degli artt. 66 e 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 770 cod. civ., contesta che la qualificazione operata dalla C.T.R. dei pagamenti fatti ai suoi segnalatori come atti di mera liberalità possa condurre ad affermare la loro indeducibilità.

Assume il ricorrente che la deducibilità fiscale, sia che si faccia applicazione dell'art. 109 del t.u.i.r., sia che si faccia applicazione

dell'art. 66 del t.u.i.r., può essere esclusa nei casi di vere e proprie donazioni, non anche nelle ipotesi in cui le liberalità non costituiscono donazioni, come nel caso in cui si tratti di liberalità fatte «in occasione di servizi resi»; qualora i pagamenti siano effettuati per attività utili per l'imprenditore, le stesse devono considerarsi inerenti e, come tali, suscettibili di essere portate in diminuzione del reddito prodotto.

8. Con l'ottavo motivo, censurando la sentenza gravata per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente addebita alla C.T.R. di avere erroneamente tratto dal fatto noto dell'esistenza di legami familiari tra il contribuente ed i segnalatori il fatto ignorato dell'inidoneità della documentazione a «descrivere il costo deducibile». Saggiunge che il giudice non deve «dubitare fortemente» delle circostanze di fatto dedotte in giudizio, ma prendere posizione sulle stesse e che non sono configurabili «regole di esperienze» o altre ragioni che autorizzino a ravvisare l'inidoneità di una ricevuta «a descrivere il costo deducibile».

9. Il primo motivo è inammissibile.

Occorre al riguardo rammentare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancanza di espressa statuizione sul punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto (Cass., sez. 1, 8/03/2007, n. 5351, che ha ravvisato il rigetto implicito dell'eccezione di inammissibilità dell'appello nella sentenza che aveva valutato nel merito i motivi posti a fondamento del gravame). Infatti, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto, dovendo pertanto escludersi il suddetto vizio quando la

decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass., sez. 1, 9/05/2007, n. 10636; Cass., sez. 5, 6/12/2017, n. 29191; Cass., sez. 1, 13/10/2017, n. 24155; Cass., sez. 2, 13/08/2018, n. 20718; Cass., sez. 2, 2/04/2020, n. 7662).

Nel caso in esame, i giudici di appello, affermando l'indeducibilità fiscale dei costi, hanno, seppure implicitamente, ritenuto di disattendere la censura, già esposta nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e reiterata in grado di appello, di «illegittimità degli avvisi di accertamento» per presunta violazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986.

10. Anche il secondo motivo non si sottrae alla declaratoria di inammissibilità.

10.1. La giurisprudenza di questa Corte è costante nel ritenere che la prova del diritto alla deduzione di costi è a carico del contribuente e ciò sia con riferimento al criterio che chi afferma un fatto costitutivo di un diritto lo deve provare e sia con riferimento al criterio di vicinanza della prova (Cass. sez. 5, 25/02/2010, n. 4554, Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7701; Cass., sez. 5, 8/10/2014, n. 21184; Cass., sez. 5, 13/12/2018, n. 32280; Cass., sez. 5, 21/11/2019, n. 30366; Cass., sez. 5, 2/02/2021, n. 2224). E' peraltro possibile che il contribuente sia in grado di assolvere l'onere dimostrativo di che trattasi mediante la produzione di fatture, ma per contro è altrettanto possibile che l'Amministrazione possa fornire prova dell'inattendibilità delle stesse anche mediante *praesumptio hominis*. E, in questa direzione, il giudice di merito deve prendere in considerazione il complessivo quadro probatorio al fine di verificare l'esistenza o meno di operazioni fatturate e dedotte (Cass., sez. 5, 16/04/2008, n. 9958; Cass., sez. 5, 19/10/2007, n. 21953).

6

10.2. La sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità dei costi, richiesti dall'art. 109 del t.u.i.r. ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa, costituiscono condizioni imprescindibili per il loro riconoscimento anche quando si tratti di «imprese minori» che sostengono di avere sopportato un costo deducibile.

Infatti, l'art. 66 del t.u.i.r., invocato dal contribuente, nel prevedere che il reddito d'impresa dei soggetti che secondo le norme del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sono ammessi al regime di contabilità semplificata e che non hanno optato per il regime ordinario è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi conseguiti, richiama espressamente l'art. 109 del t.u.i.r. e, pertanto, anche nella determinazione del reddito delle imprese minori trovano applicazione i principi di competenza, di certezza e determinabilità, nonché quello dell'inerenza dei costi sostenuti all'attività espletata.

11. Il terzo, il quarto, il quinto, il sesto, il settimo e l'ottavo motivo sono inammissibili in quanto non colgono la *ratio decidendi* della sentenza.

11.1. Le doglianze fatte valere con i mezzi in esame partono dall'errato presupposto che i giudici di appello, qualificando come atti di liberalità i pagamenti effettuati dal Migliarelli ai «segnalatori» di potenziali clienti, abbiano desunto da tale qualificazione l'indeducibilità fiscale dei costi.

In realtà, la Commissione tributaria regionale, nell'accogliere le deduzioni svolte dall'Ufficio finanziario, ha piuttosto confermato gli avvisi di accertamento sul diverso rilievo dell'assenza di adeguata prova documentale a supporto dell'esistenza e effettività delle prestazioni cui si riferiscono le fatture prodotte dal contribuente a dimostrazione dei costi che pretende di dedurre.

I giudici di merito si soffermano infatti ad evidenziare che l'effettività delle prestazioni è smentita da una serie di elementi di

b

fatto, soggettivi — quali i legami familiari e di amicizia esistenti tra il contribuente ed i percettori dei compensi — e oggettivi — quali l'assenza di documentazione da cui desumere i criteri di determinazione dei compensi corrisposti — che concorrono a far esprimere una valutazione negativa della documentazione esibita dal contribuente. Solo *ad abundantiam*, la Commissione regionale ipotizza che, se le spese di cui si discute sono state effettivamente sostenute, le stesse avrebbero natura di erogazioni liberali, come tali non deducibili.

11.2. Risulta, dunque, evidente dalla lettura della motivazione che la C.T.R. ha disconosciuto la deducibilità dei costi in difetto di prova della effettività delle prestazioni e che, di conseguenza, il riferimento, contenuto nella seconda parte della motivazione, all'atto di liberalità costituisce in realtà una mera ipotesi che non incide in alcun modo sulle ragioni della decisione, che poggiano sulla rilevata inesistenza di prestazioni di cui le somme elargite dal Migliarelli dovrebbero costituire il corrispettivo.

11.3. Il percorso argomentativo seguito dai giudici di merito si pone in linea con la giurisprudenza di questa Corte che fa gravare sul contribuente che intende dedurre un costo l'onere di offrire la prova, ai fini della deducibilità, dell'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, e, quindi, di provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Cass., sez. 5, 2/02/2021, n. 2224).

11.4. Peraltro, la valutazione delle prove compiuta dai giudici regionali non fa che confermare la ricostruzione operata dall'Amministrazione finanziaria che, anche nell'atto di appello, di cui è stato riportato il contenuto integrale nel ricorso per cassazione, rimandando alle risultanze del processo verbale di constatazione, ha

b

ribadito che le risultanze istruttorie portavano a ritenere che mancasse «la necessaria certezza dei costi dedotti» proprio in ragione dei rapporti di parentela e di amicizia che legavano il Migliarelli ai soggetti che avevano emesso le fatture e dell'assenza di idonei riscontri documentali che potessero far ritenere sussistenti i rapporti lavorativi da cui i costi sarebbero scaturiti.

Tali elementi sono stati valorizzati dai giudici di appello, i quali, procedendo ad una valutazione complessiva della prova, che tiene conto anche delle dichiarazioni rese da Silvia Speciali, madre della fidanzata del Migliarelli, oltre che dalla mancata dimostrazione di criteri oggettivi ed univoci utilizzati per la determinazione dei compensi erogati, sono addivenuti alla conclusione che difetta la prova della certezza del rapporto genetico del costo che il contribuente intende dedurre.

L'apprezzamento delle prove e la ricostruzione della vicenda processuale è riservata al giudice di merito e non è scrutinabile in sede di legittimità, per cui, laddove con le censure svolte il contribuente sollecita una rivisitazione del merito della controversia, i motivi si appalesano inammissibili perché volti non a denunciare un presunto vizio di violazione di legge, ma a criticare asseriti errori di «convincimento» attinenti alla rilevanza attribuita a talune «questioni» e, quindi, a denunciare un «errore di fatto» che avrebbe dovuto essere fatto valere attraverso il paradigma normativo del vizio motivazionale, nei ristretti limiti consentiti dall'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54, comma 1, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

12. In conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 2.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 5 luglio 2021

IL PRESIDENTE

Federico Sorrentino


