

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 21 gennaio 2015, n. 961

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 15 febbraio 2012 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna rigettava l'appello del contribuente contro la sentenza di primo grado che aveva confermato il recupero a tassazione diretta e indiretta (IVA) per l'anno 2003 a carico del corridore motociclistico L.C.

1.1. I giudici d'appello, ritenuta la piena efficacia del DM 4/5/1999 non essendo atto normativo richiedente il parere del Consiglio di Stato e non sussistendo alcuna applicazione retroattiva dello stesso, confermavano la legittimità dell'avviso perché fondato su regolare contraddittorio preventivo riguardo alla soggettività passiva del contribuente e su atti istruttori correttamente assunti dalla direzione generale con l'osservanza degli artt. 41-bis del TUIR e 54 del decreto IVA.

1.2 Sul piano della relazione domiciliare con la villa presa in locazione a Riolo Terme, la decisione ripercorreva le medesime vicende circolatorie e societarie esaminate in precedenti decisioni. Rilevava che il pilota, anagraficamente residente nel Principato di Monaco, aveva in realtà mantenuto domicilio in Italia avendo rilevato in locazione da società olandese, gerente la sua immagine e attività sportiva, un immobile di prestigio acquistato con l'Interessamento della madre del C. da società controllata monegasca, fiscalmente rappresentata in Italia dalla nonna dello stesso contribuente. Osservava, inoltre, che l'utenza elettrica della villa era intestata al C., il quale manteneva in Italia continui contatti con familiari, tifosi e media e che l'intrecciarsi di rapporti economici e familiari attorno a lui e alle società estere andava ricondotto alla volontà del contribuente di conservare la relazione domiciliare in Italia e i benefici derivanti dalla residenza fiscale in Stato a fiscalità privilegiata. Sottolineava, in proposito, i rilevanti consumi elettrici rilevati sull'utenza intestata al C. e il pagamento dell'ICI da parte di quest'ultimo. Aggiungeva - alle relazioni in Italia con famiglia, tifosi e media - il contratto con la D.C. prevedente eventi in Italia con la presenza del C. altri eventi in Italia con la sua presenza nell'ambito della scuola di guida sicura gestita dal fratello (titolare di svariati veicoli in misura incompatibile con le proprie sostanze) e l'utilizzo di manager italiano. Ribadiva, inoltre, la riconducibilità al C. dei contratti di sponsorizzazione, alla luce delle risposte ricevute ai questionari inoltrati dal fisco a società terze.

1.3. Ne derivava il convincimento che non fosse stata superata la presunzione di legge (art. 2, comma 2-bis, TUIR) e che, anzi, fosse confermata nei fatti la permanenza in Italia del centro di affari, interessi e legami personali richiesti (art. 43 c.c.). Il che comportava l'imposizione diretta in Italia, anche ai fini dell'IRAP sul valore di produzione, e l'imposizione indiretta quale soggetto passivo IVA, esercente prestazioni di servizi e domiciliato nel territorio nazionale.

2. Contro tale sentenza il contribuente ricorre con diciotto motivi; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, al quale il ricorrente replica con memoria.

Considerato in diritto



1. Con il primo motivo (pag. 19), il ricorrente eccepisce l'intervenuto giudicato esterna formatosi sulla sentenza n. 95/15/11 della Commissione tributaria regionale di Bologna pronunciatasi a favore del contribuente riguardo ad analogo avviso di accertamento per il precedente l'anno d'imposta 2002, sia sul rilievo formale (a suo dire preclusivo) dell'assenza di contraddittorio preventivo in fase amministrativa, sia sul rilievo di merito dell'assenza del presupposto impositivo di domicilio o residenza in Italia. Sostiene che il ricorso per cassazione dell'avvocatura erariale n. 19000/2012, anch'esso fissato per l'odierna udienza, è tardivo essendo spirato il termine breve d'impugnazione.

1.1 Il motivo non è fondato.

Costituisce *jus receptum* il principio secondo cui la sentenza del giudice tributario, con la quale si accertano o negano obblighi fiscali del contribuente per un determinato anno d'imposta, fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi solo riguardo a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi d'imposta (ad es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina fiscale), assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento per diversi anni d'imposta si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (Cass. 20029/2011). Sicché, laddove la decisione risolva la situazione fattuale riferita allo specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, quand'anche siano coinvolti tratti storici comuni (Cass. 1837/2014 e 22941/2013). La residenza o il domicilio del contribuente, quali situazioni di fatto rilevanti a fini fiscali, sono di per sé stessi potenzialmente mutevoli nei vari anni d'imposta e richiedono volta per volta un autonomo accertamento per ciascuna annualità anche se, nell'accertamento giudiziale, possono essere coinvolti tratti storici comuni.

1.2. Inoltre, quanto alle controversie in materia di IVA, quale è in parte quella odierna, va ricordato che esse sono soggette a norme imperative dell'UE, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 cod.civ., e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano - secondo quanto stabilito dalla Corte di giustizia sul caso Olimpiclub - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza eurounitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta (Cass. 16996/2012; conf. tra le tante 16481-16480-16479-5972-4631-653/2014, 10781/2013, 12249/ 2010), Ciò comporta che, a parte le considerazioni sopra svolte sul giudicato tributario in generale, soltanto il giudicato pienamente rispondente alle norme imperative eurounitarie in tema di IVA può produrre efficacia espansiva.

1.3. Quanto detto vale, ovviamente, anche riguardo ai giudicati già formati in senso questa volta favorevole al fisco, in virtù delle decisioni di legittimità del 2010 su periodi d'imposta collocati negli anni '90.

2. Con il secondo motivo (pag. 24), il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni di norme di diritto sostanziale (art. 2697 cod.civ.) e processuale (artt. 36-61 proc. trib.; art. 112 cod.proc.civ.; artt. 24-111 Cost.).

In primo luogo, lamenta che il giudice d'appello abbia ommesso di esporre nello svolgimento del processo talune circostanze asseritamente rilevanti e risolutive, analiticamente riassunte in ricorso a pag. 25 e seg., così incorrendo sia in nullità della



decisione sia in errore per mancata prova di redditi e corrispettivi attribuiti al contribuente.

In secondo luogo, deduce l'omesso rilievo, da parte della Commissione regionale, della non contestazione da parte dell'ufficio di quelle doglianze mosse in appello sub par. 7.4 circa l'Illegittima richiesta d'imposta già pagata dai committenti.

2.1. La prima censura non è fondata.

Vale ricordare che, nel processo tributario, è nulla - per violazione degli artt. 35 e 61 D.Lgs. 546/1992, nonché dell'art. 118 att. cod.proc.civ. solo la sentenza d'appello che sia completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'impugnante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione regionale a disattenderle sicché sia impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo. (Cass. 28113/2013). Il che certamente non ricorre nella decisione in esame, osservandosi, inoltre, che il giudice di merito ha un discrezionale potere di scelta e di valutazione dei mezzi probatori acquisiti al processo.

2.2. Anche la seconda censura non è fondata.

Nel contenzioso fiscale, il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, non trova applicazione sul piano delle allegazioni difensive poiché la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente, nei gradi di merito, non equivale ad ammissione, né determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati. (Cass. 13834/2014).

3. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni e false applicazioni di norme di diritto sostanziale (D.M. 4 maggio 1999; art. 17, comma 25 - lett. a), L. 127/1997; art. 2, comma 2-bis, TUIR) e correlati vizi motivazionali e violazioni processuali (art. 112 cod.proc.civ.).

In primo luogo, eccepisce che - tenuto conto della natura impositiva della normativa delegata dall'art. 17, comma 25 - lett. a), L. 127/1997 per la individuazione del presupposto soggettivo d'imposta - il conseguente D.M. 4 maggio 1999 sia da considerarsi illegittimo mancando il parere del Consiglio di Stato richiesto dall'art. 17 L. 400/1988 per gli atti normativi del Governo e dei ministri.

In secondo luogo, sostiene che il combinato disposto art. 2, comma 2- bis, TUIR e del D.M. 4 maggio 1999 deve essere ritenuto inapplicabile ai contribuenti che, come il ricorrente, hanno formalizzato la loro residenza anagrafica all'estero prima dell'entrata in vigore di tale più restrittiva normativa.

3.1. La prima censura va disattesa.

L'art. 17, comma 25 - lett. a), L. 127/1997 stabilisce che il parere del Consiglio di Stato è richiesto in via obbligatoria per l'emanazione degli atti normativi del Governo e dei singoli ministri, ai sensi dell'art. 17 L. 400/1988. Secondo quest'ultima disposizione si tratta di regolamenti adottati con decreti ministeriali nelle materie di competenza del Ministro quando la legge espressamente conferisca tale potere. Invece -in virtù dell'art. 2, comma 2-bis, TUIR- il D.M. 4 maggio 1999 si limita all'individuazione degli Stati e dei territori fiscalmente privilegiati. Dunque, non viola l'art. 17, comma 25 - lett. a), L. 127/1997 e l'art. 17 L. 400/1988, per essere stato emanato senza il parere preventivo del Consiglio di Stato. Esso non è un atto di natura regolamentare, poiché non è espressione di una potestà normativa secondaria e non disciplina in astratto tipi di rapporti giuridici con regolazione attuativa o integrativa della legge. Resta un provvedimento



amministrativo, ancorché a carattere generale, quale espressione di una semplice potestà ricognitiva (e non regolativa) della P.A. per la cura concreta d'interessi pubblici, connessi e circoscritti all'individuazione degli stati e dei territori fiscalmente privilegiati, (cfr. Cass. 16055/2010, sui parametri ex D.P.CNL 29.1.1996).

3.2. La seconda censura è manifestamente infondata.

Il comma 2-bis dell'art. 2 TUIR è stato introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 1999 e nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce che "si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale – privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale". A ciò il Ministero competente ha provveduto con il D.M. 4 maggio 1999, pubblicato in G.U. n. 107 del 10 maggio 1999. Dunque, non rileva l'epoca di cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente e di emigrazione all'estero, nella specie il 1994, poiché ciò che conta è la ricorrenza, anno per anno, del requisiti per essere considerato residente all'estero ovvero residente o domiciliato in Italia secondo i parametri vigenti in ciascun anno, senza che vengo in riguardo l'epoca di iniziale cancellazione anagrafica.

Il comma 2-bis dell'art. 2 TUIR è stato introdotto a decorrere dal 1° gennaio 1999 e, nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce che "si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati In Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto dei Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale". A ciò il Ministero competente ha provveduto con II D.M. 4 maggio 1999, pubblicato in G.U. n. 107 del 10 maggio 1999. Dunque, non rileva l'epoca di cancellartene dalle anagrafi della popolazione residente e di emigrazione all'estero, nella specie il 1994, poiché ciò che conta è la ricorrenza, anno per anno, dei requisiti per essere considerato residente all'estero ovvero residente o domiciliato in Italia secondo i parametri vigenti in ciascun anno, senza che venga in riguardo l'epoca di iniziale cancellazione anagrafica.

3.3. Restano logicamente e giuridicamente assorbiti gli altri rilievi di natura motivazionale e non.

4. Con il quarto motivo, il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni e false applicazioni di norme di diritto (art. 7, comma 13, L. 358/1991; art. 62-sexies, comma 2, D.L. 331/1993) e correlati vizi motivazionali e violazioni processuali [art. 112 cod.proc.civ.].

Eccepisce che l'attività istruttoria del fisco sarebbe illegittima o comunque inutilizzabile perché compiuta dalla direzione regionale dell'Emilia Romagna e non dall'ufficio locale, atteso che l'art. 62-sexies, comma 2, D.L. 331/1993, attributivo di competenze istruttorie alle direzioni regionali, è stato abrogato dall'art. 23, lett. p), D.P.R. 107/2001 restando, invece, in vigore l'art. 7, c. 13, L. 358/1991/che devolve alle sole articolazioni locali dell'amministrazione finanziaria la competenza per (e attività di verifica e ispezione, Inoltre, riguardo alla medesima questione, denuncia carenze motivazionali (art. 360, n.5, cod.proc.civ.) e decisorie (id. n. 4).

4.1. Il motivo è manifestamente infondato, atteso che l'avviso di accertamento risale al 2008, epoca nella quale erano già vigenti i novellati testi dell'art. 41-bis, comma 1, D.P.R. 600/1973 e dell'art. 54, comma 5, D.P.R. 633/1972 (v. art. 1, comma 405 e comma 406, L. 311/1994). Essi consentono ai competenti uffici dell' "Agenzia delle entrate di far uso" dette segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali.



4.2. Restano logicamente e giuridicamente assorbiti gli altri rilievi di natura motivazionale e non.

5. Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni di norme di diritto sostanziale [art. 2, comma 2-bis, TUIR; art. 10, comma 1, L. 212/2000; art. 2697 cod-civ.] e costituzionale [artt. 3-24-53-111 Cost].

Sostiene che vi sarebbe stata, da parte dell'amministrazione, palese violazione del generale principio statutario del giusto procedimento, atteso che, prima dell'emissione dell'atto impositivo, era del tutto mancato necessario contraddittorio preventivo con il contribuente. Il che, non essendovi una specifica disposizione procedimentale in tema di trasferimento del contribuente in Paesi a Fiscalità privilegiata, rilevarebbe anche sotto profili di contrasto con la Carta fondamentale, ove non sia adottata un'interpretazione costituzionalmente orientata della normativa vigente.

5.1. Il motivo non è fondato.

Si osserva, da un lato, che l'art. 2, comma 2-bis, TUIR non prevede alcuna forma di contraddittorio anticipato riguardo all'applicazione della disciplina su! trasferimento del contribuente in Stati o territori a fiscalità privilegiata; dall'altro, che la norma statutaria invocata [art. 10, comma 1] non regola alcuna forma di contraddittorio tra fisco e contribuente.

Si rileva, inoltre, che la questione dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali mediante accessi e ispezione in locali aziendali e assimilati non viene in riguardo, sia in via di fatto [mancando qualsivoglia allegazione in tale senso], sia in punto di diritto [non risultando introdotta la questione circa l'operatività generate dell'art. 12, comma 7, dello Statuto].

5.2. Si ricorda, infine, che - a prescindere da talune non univoche e circoscritte linee di tendenza isolatamente espansive di garanzie endoprocedimentali in peculiari fattispecie limitative della sfera giuridica del contribuente [es. Cass., Sez. U, 19667-19668/2014, sull'iscrizione ipotecaria] - nel quadro istituzionale e normativo generale disegnato dalla Costituzione (art. 97) il principio di legalità dell'azione amministrativa declina il potere pubblico esclusivamente in termini di esercizio tipico e formale [v. Cass., Sez. U. 4648/2010]. Così ogni enfaticizzazione, recentemente criticata In dottrina, dell'orientamento espresso dalla Corte di giustizia sul caso Sopropé, non può che fare i conti con le precisazioni contenute nelle successive decisioni sul caso Sabou e soprattutto sul caso Kamino. Quest'ultima recentissima pronunzia, Infatti, dà copertura comunitaria al principio giuspubblicistico di strumentali delle forme [v. Cass., sez. trib., 5518/2013] e chiarisce che "il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti detta difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso". Il che, nella specie, non risulta neppure graficamente prospettato ed esclude in radice, per difetto di rilevanza, ogni questione di legittimità costituzionale.

6. Con il sesto motivo [pag. 61], il ricorrente denuncia violazioni di norme di diritto [art. 2 TUIR; art. 43 cod.civ.] riguardo alle nozioni di residenza e domicilio ai fini delle imposte dirette.



In primo luogo, eccepisce l'erroneità della nozione di domicilio accolta dal giudice di merito, perché riferita anche alle relazioni personali, morali e sociali del contribuente, dovendo essa essere limitata al solo rilievo degli affari e degli interessi economici.

In secondo luogo, sostiene l'irrievananza dei rapporti conservati in Italia con la famiglia di origine, a fronte dei rapporti economici e finanziari intrattenuti nel Principato di Monaco e dei legami sentimentali ivi esistenti con la sua attuale moglie.

Infine, afferma che, per far ritenere sussistente il requisito del domicilio in Italia, il fisco italiano avrebbe dovuto dimostrare la presenza per la maggior parte del periodo d'imposta [183/184 giorni], mentre il contribuente aveva, a sua volta, provato di essere stato residente o domiciliato nel Principato di Monaco e di aver trascorso all'estero gran parte dell'anno 2003.

6.1. La prima censura non è fondata.

Ai fini delle imposte dirette, l'art. 2, comma 2, TUIR fissa i criteri di collegamento in virtù dei quali si realizza la soggezione delle persone fisiche all'imposta sui redditi. Essi sono costituiti dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, dal domicilio o dalla residenza ai sensi del codice civile, ed è pertanto con riferimento a tali criteri di collegamento che deve valutarsi l'onere probatorio imposto dal comma 2-bis ai cittadini italiani "emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato" (Cass. 11188/2010). Il concetto di domicilio recepito dal giudice di merito, quale luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che economici, è corretto, anche nel riferimento ai rapporti personali, essendo pacifico, secondo la giurisprudenza di legittimità, che il domicilio, ai sensi dell'art. 43 cod.civ., sia il luogo dove il soggetto ha la sede dei suoi affari ed interessi [Cass., Sez. Un 25275/2006], e dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi nel senso di ricomprendervi anche gli interessi personali [in tal senso, tra le tante, Cass. 29576/2011; conf. inter partes Cass. 11186/2010 e 12259/2010].

6.2. La seconda censura è inammissibile.

Essa solo apparentemente prospetta una questione di diritto, risolvendo si invece in una questione di fatto attinente alla valutazione di merito circa la comparazione e la prevalenza tra dati indiziari di diverso riguardo il centro d'interessi personali e familiari di diverso segno.

6.3. La terza censura va disattesa.

Nella vigenza dell'originario testo del comma 2-bis dell'art. 2 TUIR [introdotto dalla legge finanziaria 1999] si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato. Dunque, per effetto della presunzione legale relativa di residenza in Italia, è il contribuente, apparentemente emigrato verso Stati o territori indicati nella black list, a dover dimostrare di aver reciso ogni rapporto significativo con il territorio dello Stato italiano, operando il principio dell'unicità del domicilio [art. 43 cod.civ.]. Peraltro, ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo [Cass., Sez. U, 5292/1985; Cass, 2561/1975], quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile [animus revertendi] e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali. Secondo la giurisprudenza di legittimità - combinando il contenuto dell'art. 2, comma 2, TUIR con l'art. 43 cod.civ. [oggetto di rinvio recettizio] - si ricava la previsione che, ai fini delle imposte sui redditi, si considera residente la persona che per la maggior parte del periodo d'imposta ha stabilito in un luogo del territorio dello Stato la sede principale dei suoi affari ed interessi. Il giudice d'appello ha accertato che la



relazione domiciliare del contribuente con Riolo Terme è una situazione di fatto che si è protratta per l'intero 2003. Ne deriva che il contribuente può contestarne il procedimento logico motivazionale, ma non invocare violazione di legge, atteso che il requisito temporale della maggior parte del periodo d'imposta opera dunque prima di tutto a carico del contribuente che sostiene il suo effettivo trasferimento all'estero e solo dopo s'inverte a carico dell'amministrazione.

7. Con il settimo motivo [pag. 75], il ricorrente denuncia violazione del diritto nazionale [art. 7 D.P.R. 633/1972] in relazione al diritto dell'UE [art. 7 dir. n. 83/182/Cee] riguardo alle nozioni di residenza e domicilio ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Sostiene che, essendo l'IVA armonizzata a livello europeo, essa non è soggetta a criteri territoriali di collegamento derivanti dal diritto tributario nazionale in tema d'imposte dirette ma a quelli del diritto dell'UE, che, nel disciplinare talune franchigie fiscali all'importazione, richiama un concetto di residenza normale riferito al "...luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita".

7.1. Il motivo non è fondato.

L'art. 7, comma 3, D.P.R. 633/1972, nel testo vigente *ratione temporis*, stabilisce: "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia". Dunque, il decreto IVA considera effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi rese da soggetti che nello stesso hanno il domicilio, tale intendendosi, ai sensi dell'art. 43 cod.civ., il luogo dove il soggetto ha la sede dei suoi affari ed interessi ed essendo questi ultimi comprensivi anche della sfera dei rapporti personali e non solo economici [Cass. 11186/2010]. Ciò è coerente con l'art. 9, par. , della sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE che, nel dettare la disciplina uniforme in materia, considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede e di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Sicché, non risultando alcun "centro di attività stabile", da intendere come una struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente [Cass. 6799/2004], il criterio del collegamento resta quello del domicilio abituale [Corte giust., 16/09/1997, Hoffman]. Sul punto soccorre l'affermazione della giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui "ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non stiano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle



attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali" [Corte giust., 12/07/2001, Louioudakis, par. 52-53 -55; conf. Corte giust., 07/06/2007, Commissione c. Grecia; v. Cass. 20285/2013].

Anche riguardo all'imposizione armonizzata sulla cifra d'affari il giudice d'appello si rifà, in buona sostanza, alla relazione domiciliare del contribuente con Riolo Terme quale situazione di fatto protrattasi per l'intero 2003. Me deriva il contribuente può contestarne il procedimento logico motivazionale, ma non addurre profili di violazione di legge.

8. Con l'ottavo motivo, il ricorrente denuncia contestualmente plurimi vizi d'insufficiente motivazione sulla ritenuta domiciliata in Italia [pag. 81-120].

In particolare lamenta l'omessa e/o insufficiente valutazione di numerosi riscontri documentali offerti nel giudizio di merito, quali; la nota rilasciata da un istituto di credito monegasco circa i rapporti bancari e di utenza intrattenuti nel Principato; la partecipazione del contribuente come testimonial di un accordo ONU per la conservazione dei cetacei firmato nel Principato di Monaco nel 1998; le contravvenzioni, le ricevute, le fatture e gli scontrini monegaschi; le dichiarazioni attestanti le frequentazioni amicali monegasche sin dal 1995; i biglietti per voli in partenza e in arrivo dall'aeroporto di Nizza; i certificati di residenza nel Principato e l'atto notarile di acquisto nel 1999 dell'abitazione di Montecarlo; il decreto e le richieste di archiviazione penale, rispettivamente per i fatti oggetto di accertamento fiscale negli anni 2000 e 2001-2002; la sentenza del tribunale civile di Bologna di rigetto dalla domanda di simulazione proposta dall'Agenzia delle entrate riguardo all'acquisto della villa in via X; la richiesta di approfondimenti istruttori avanzata nel 2002 dall'amministrazione alla Guardia di finanza; l'assenza di un contratto diretto tra il contribuente e la soc. D.

8.1. Il motivo è inammissibile.

Esso denuncia errori di giustificazione della decisione sul fatto, con riferimento al rapporto tra motivazione della sentenza d'appello e dati processuali (alcuni dei quali palesemente irrilevanti, es. decreto d'archiviazione, v. Cass. 3423/2001, e atti interni della P.A., v. Cass. 18932/2012). Ciò pone complessivamente un duplice e assorbente problema: quello della selezione dei dati offerti o comunque disponibili e quello dei limiti del controllo del giudice di legittimità sulla estensione della motivazione della decisione impugnata.

8.1.1. Sul primo tema è oramai consolidato in giurisprudenza il principio che il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso [Cass. 3601/2006]. Inoltre, l'osservanza degli artt. 115 o 116 cod.proc.civ. non richiede che il giudice di merito dia conto dell'esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettate dalle parti. E', infatti, necessario e sufficiente che egli esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, offrendo una motivazione logica ed adeguata, evidenziando le prove ritenute idonee a confortarla, invece, devono reputarsi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito. [Cass. 520/2005]. In altre parole, il giudice di merito non ha l'obbligo di soffermarsi a dare conto di ogni singolo elemento indiziario o probatorio acquisito in atti, potendo egli invece limitarsi a porre in luce quelli che, in base al giudizio effettuato, risultano gli elementi essenziali ai fini del decidere, purché tale valutazione risulti logicamente coerente. Sotto tale profilo,



dunque, l'odierna censura del ricorrente di non aver preso in esame tutti i singoli elementi risultanti in atti, costituisce una censura del merito della decisione, in quanto tende, implicitamente, a far valere una differente interpretazione del quadro indiziario, sulla base di una diversa valorizzazione di alcuni elementi rispetto ad altri, il che esula dai poteri del giudice di legittimità.

8.1.2. Sul secondo tema, riguardante i confini del controllo del giudice di legittimità sull'apparato motivazionale, è prevalente nella giurisprudenza di legittimità l'affermazione che il vizio di motivazione sia censurabile unicamente nella misura in cui risulti dal testo della decisione gravata dal ricorso. Il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360 n. 5 cod.proc.civ., non equivale alla revisione del ragionamento decisorio, ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che una simile revisione, in realtà, non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe sostanzialmente in una sua nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità. Ne consegue che risulta del tutto estranea all'ambito del vizio di motivazione ogni possibilità per la Corte di cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso l'autonoma, propria valutazione delle risultanze degli atti di causa [Cass. 3161/2002]. Né, ugualmente, la stessa Corte realizzerebbe il controllo sulla motivazione che le è demandato, ma inevitabilmente compirebbe un [non consentito] giudizio di merito, se - confrontando la sentenza con le risultanze istruttorie - prendesse in considerazione un fatto probatorio diverso o ulteriore rispetto a quelli assunti dal giudice del merito a fondamento della sua decisione, accogliendo il ricorso sub specie di omesso esame di un punto decisivo. [Cass. 4766/2006]. Sicché, come si è detto in dottrina, "il controllo di legittimità è davvero incompatibile con un controllo sull'estensione della motivazione, perché il significato delle prove lo deve stabilire il giudice di merito, non lo può definire il giudice di legittimità sulla base della lettura necessariamente parziale del ricorso". Né a ciò soccorre il principio di autosufficienza poiché "il divieto di accesso agli atti istruttori è la conseguenza di un limite all'ambito di cognizione della Corte di cassazione" e, dunque, "non ha una funzione solo logistica, che possa essere soddisfatta mediante la trascrizione", così eludendo la esclusiva devoluzione al giudice di merito della selezione delle prove.

9. Con il nono motivo [pag. 120], il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni di norme di diritto sostanziale [artt. 1 e 39, comma 2, D.P.R. 600/1973; art. 55 D.P.R. 633/1972; art. 8, comma 1, D.P.R. 322/1988].

Assume che la sentenza d'appello, avendo riconosciuto la legittimità dell'accertamento induttivo per l'anno 2003 perché fondato essenzialmente su elementi indiziari riferiti però al periodo 1995-1998, avrebbe violato il principio dell'autonomia del periodo d'imposta.

9.1. Il motivo non è fondato.

L'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria relativa a un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso si giustifica in relazione a fatti non aventi caratteristica di durata e comunque potenzialmente variabili da periodo a periodo. Però, quelli valorizzati nel punto censurato della sentenza d'appello e nell'atto impositivo sono solo elementi di convincimento che non operano sul piano della prova diretta, quanto su quello logico e circostanziale. Infatti, l'utilizzo della villa X anche nell'anno 2003 assume un significato del tutto peculiare se collegato con l'analogo utilizzo negli anni precedenti, con il



coinvolgimento di figure familiari (madre e nonna) nelle vicende di acquisto e locazione, risalenti al 1996, con la continuità delle utenze rimaste nel tempo intestate al contribuente e, Infine, con il rilievo anche mediatico dei contatti con la stampa Italiana, i tifosi locali e l'ambiente familiare.

8.2. Dunque, non si ravvisa alcuna violazione del principio dell'autonomia del periodo d'imposta che possa essere delibato sub specie di violazione di norme di diritto sostanziale, dovendo semmai essere diversamente denunciato un eventuale errore logico di giustificazione della decisione sui fatto.

10. Con il decimo motivo [pag. 121], il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni di norme di diritto sostanziale [art. 2, comma 2-bis, TUIR; art. 2729, comma 2, cod.civ.] e processuale [art. 7, comma 4, proc. Trib].

Sostiene che il giudice d'appello avrebbe errato nel ritenere legittimo l'accertamento dell'ufficio finanziario che si era avvalso di presunzioni legali in violazione del divieto di ricorrere alla prova per presunzioni quando non è consentita dalla legge la prova testimoniale.

In subordine, solleva q.l.c. della disposizione del processo tributario che vieta la prova testimoniale in relazione ai principi costituzionali [artt. 3- 24-11 Cost.] e convenzionali [art. 6 CEDU].

10.1 Il primo rilievo non è fondato.

Nel processo tributario il ricorso alle presunzioni è ammissibile, essendo positivamente eccettuati dall'art. 7 D.Lgs. 546/1992 solo il giuramento e la prova testimoniale. Il divieto di ammissione di quest'ultima, infatti, non comporta la conseguente inammissibilità detta prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma 2, cod.civ. - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale -, poiché questa norma, attesa la natura della materia e il sistema dei mezzi d'indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario. [Cass. 22804/2006].

10.2. Il secondo rilievo va disatteso.

La Corte costituzionale ha ripetutamente dichiarato manifestamente infondate le q.l.c. sollevate riguardo al divieto di prova testimoniale nel processo tributario, sia con riferimento all'art. 35, comma 5, D.P.R. 636/1972 [ord. 506/1987, 91/1989, 6/1991, 328/1992], sia con riferimento all'attuale art. 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992 [sent. 18/2000], atteso che non è possibile riconoscere un principio di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo, le cui regole devono conformarsi alle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti e degli interessi alla cui tutela sono apprestati. Invero, il processo tributario è, "sia sotto il profilo probatorio che difensivo", un "processo documentale", che "si svolge attraverso scritti mediante i quali le parti provano le rispettive pretese o spiegano le loro difese" [Corte cost. 141/1998]. Il che non contrasta neppure con l'art 6 CEDU, atteso che Corte europea dei diritti dell'uomo ha chiarito che il divieto di testimonianza è compatibile col principio del giusto processo, se non ne deriva un grave pregiudizio per la parte sul piano probatorio non altrimenti rimediabile [doc. 23 novembre 2006, ric. 73053/2001], Invece, nel pieno rispetto della "parità di armi" tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale [Corte cost. 18/2000; conf. Cass. 20028/2011], sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesto [Cass. 21812/2012].



11. Con l'undicesimo motivo [pag. 123], il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni e falsa applicazione di norme di diritto sostanziale l'art. 42 D.P.R. 600/1973; art- 56 D.P.R. 633/1972; art. 7 L. 212/2000; art. 2, comma 2-bis, TUIR, artt. 2727-2729 cod.dv.

In primo luogo, eccepisce che l'onere del contribuente di provare l'effettività della residenza o del domicilio estero non esonera il fisco dall'individuare i dati reddituali imputabili al Q. in particolare gli elementi idonei ad attribuire allo stesso la titolarità dei rapporti giuridici facenti capo alle società estere A T.L [Olanda] e p M. [Ungheria], che gestivano la posizione del C. e di altri personaggi del mondo sportivo e artistico.

In secondo luogo, rileva che i collegamenti tra il contribuente e le suddette compagini sodali sono rimasti privi di riscontri e che i processi verbali di constatazione richiamati nell'accertamento si riferiscono solo alla società olandese R R.E. e non alle società estere A T.L e F M., subentrate rispettivamente nel 2002 e nel corso del 2003.

In terzo luogo, sostiene che il giudice d'appello abbia errato nel ritenere legittimo l'atto impositivo nonostante la mancata allegazione e/o riproduzione di documenti ivi richiamati [es. p.v.c. relativi al periodo 1995- 1998; autofatture degli sponsors].

Infine, lamenta che l'accertamento fiscale, sulla ipotizzata interposizione fittizia delle società estere A T.L. e M. nei rapporti coi terzi, si fonda su presunzioni a cascata, prive dei requisiti di legge e affette da praesumptum de praesumpto.

11.1. Il primo rilievo è inammissibile poiché, esprimendosi in termini di violazione di norma di diritto sostanziale, il ricorrente censura in realtà il ragionamento decisorio compiuto in punto di fatto dal giudice di merito nel ravvisare la riferibilità dirette al C. dei rapporti intrattenuti dalla società estere coi terzi.

11.2. Il secondo rilievo è pure inammissibile, perché introduce un errore di fatto, cioè l'asserita inesatta percezione da parte del giudice di merito di circostanze presupposte come sicura base del suo ragionamento, in contrasto con quanto risulterebbe dagli atti del processo; ma ciò non costituisce motivo di ricorso per cassazione, semmai di revocazione [Cass. 17057/2007].

11. 3. Il terzo rilievo non è fondato perché l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovvero sia mediante il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione ne sia riportato il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti [oggetto, contenuto e destinatari] dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento. [Cass. 1906/2008]. Non consta dal ricorso che il contenuto dell'atto impositivo non consentisse ciò.

11.4. L'ultimo rilievo non è fondato, poiché l'accertamento fiscale, sulla ipotizzata interposizione fittizia delle società estere A 71. e p M. nei rapporti coi terzi, si fonda su dati diversi e presunzioni autonome, niente affatto serialmente collocate. Peraltro, come bene sostenuto in dottrina, "concettualmente non è detto che una presunzione di secondo grado, in quanto tale sia sempre troppo debole per poter essere presa in considerazione", ai sensi dell'art. 2729 cod.civ.; invero "la presunzione di secondo grado (cioè basata su un fatto a sua volta presunto) sarà ... meno rigorosa della prime



presunzione/ ma non si può escludere che ... sia abbastanza convincente", secondo le regole del ragionamento Inferenziale.

12. Con il dodicesimo motivo [pag. 144], ti ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni del codice civile [artt. 1322-1362-1381- 2222] e del TUIR [artt. 1-49-50].

Sostiene che, non avendo tenuto conto della cessione a terzi dei diritti derivanti dallo sfruttamento dell'immagine e della propria attività agonistica, il giudice d'appello ha trascurato i principi di autonomia contrattuale e di capacità contributiva e falsamente applicato le norme del codice civile e del TUIR circa 1 contratti d'opera e l'effettiva percezione dei compensi contestati.

12.1. Con il correlato sedicesimo motivo [pag. 168], il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni e falsa applicazione del decreto IVA [artt. 1-3-5-6-7] e del codice civile [art. 2222].

Assume che il giudice d'appello, nel ritenere legittima l'imputazione in capo ai contribuente dei rapporti giuridici derivanti da contratti stipulati tra la società olandese (cessionaria dei diritti agonistici e di sponsorizzazione del Q.), gli sponsor e il team corse, senza alcun riferimento al momento di effettuazione delle pretese operazioni imponibili, ha erroneamente ritenuto l'esistenza di un'attività di prestazioni di lavoro autonomo e prestazione di servizi imponibile in Italia ai fini dell'IVA.

12.2. entrambi i motivi non colgono nel segno.

La CTR afferma; "Sulla eccezione della titolarità formale dei contratti di sponsorizzazione intestati alla società di diritto olandese, l'ufficio ha chiaramente dimostrato nell'atto di accertamento, la riconducibilità degli stessi al contribuente il quale non ha prodotto prove atte a smontare la tesi dell'ufficio. I contratti sottoscritti dallo stesso e avevano ad oggetto prestazioni di particolari servizi, quindi erano contratti di sponsorizzazione e non di sfruttamento dell'immagine ... La qualificazione dei contratti di sponsorizzazione è stata effettuata dall'ufficio a seguito di invio di questionari, quindi deve considerarsi attendibile".

12.3. La sentenza d'appello, dunque, non si muove sul piano dei dati cartolari di derivazione contrattuale, ma su quello del concreto atteggiarsi dei rapporti, negando rilievo alla interposizione della società olandese nelle relazioni coi terzi e assumendo che parti effettive dei rapporti sostanziali fossero direttamente il contribuente firmatario e gli sponsor (quali destinatari di prestazioni e corrispettivi). Da qui deriva che nel convincimento dei giudice di merito, analogo a quello espresso dal fisco, non si ravvisano errori in punto di diritto, atteso che le questioni sollevate attengono più che altro al diverso profilo della giustificazione della decisione sul fatto. Mentre resta a parte il profilo, di eventuale rilievo revocatorio, della presenza o meno della firma del Q. in calce ai contratti [Cass. 17057/2007].

13. Con il tredicesimo motivo, il ricorrente denuncia contestualmente vizi di insufficiente e motivazione e violazioni di norme processuali [art. 112 c.p.c; artt. 36, comma 2 - n. 4, e 61 proc. trib.].

In proposito sostiene che il giudice d'appello (I) confonde i rapporti intrattenuti dalla soc. olandese A T.L., che gestiva il pilota, da un lato con gli sponsor e dall'altro con II Team Corse e trascura i rapporti tra la soc, ungherese F.M., e il Team Corse, per lo sfruttamento dell'immagine del pilota; (II) omette di pronunciare sul punto 5 e sul punto 7.1 dell'appello riguardo alla mancata allegazione e/o riproduzione in sede di accertamento di contratti e fatture ivi richiamati e all'imputazione dei rapporti giuridici con il team e gli sponsor a terze società straniere; (III) considera come si trattasse di



pagamenti fatti direttamente al contribuente le fatture della soc. A T.L. e le distinte di versamento degli sponsor, (IV) omette di pronunciare sull'eccezione di titolarità del contratto di sfruttamento dell'immagine tra la soc. ungherese F.M. e la DC, attribuita dal fisco direttamente al C. (V) trascura, riguardo ai rapporti con la D.C. la diversità dei contratti intercorsi soc. olandese A T.L., per la prestazioni sportivi, e con la soc. ungherese F.M., per lo sfruttamento dell'immagine, senza considerare che quest'ultima società gestisce anche altri sportivi e artisti e gli altri piloti delle (...), così da doversi invece escludere l'interposizione fittizia della stessa riguardo al Q.

13.1. Il motivo deve essere disatteso perché: a) in parte si tratta di censure che esulano dai poteri del giudice di legittimità richiedendo nuovo esame, scelta e ponderazione del materiale probatorio globalmente sottoposto al giudice di merito [v. sopra § 8.1.1 e § 8.1.2]; b) In parte si tratta di rilievi su presunti errori percettivi e quindi revocatoli [Cass. 17057/2007]; c) i rapporti tra il C., le società estere F. e la società italiana D. asseritamente trascurati nella sentenza d'appello, non sono chiaramente definiti neppure nel ricorso per difetto di specificità e autosufficienza.

14. Con il quattordicesimo motivo [pag. 154], il ricorrente denuncia contestualmente vizi di motivazione insufficiente e omessa e violazioni di norme processuali [art. 112 cod.proc.civ.; artt. 36, comma 2 - n. 4, e 61 proc. trib.].

Lamenta che il giudice d'appello per ritenere sussistenti i presupposti applicativi dell'IRAP il fisco prima e, investito di specifico gravame, il giudice di merito poi, avrebbero dovuto dimostrare l'esistenza in Italia anche di un'autonoma e stabile organizzazione facente capo al contribuente.

14.1. Il motivo è fondato.

Questa sezione, pronunciando sui similari rapporti tra IRAP e attività artistiche, ha già affermato che Il giudice di merito non può desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente un'attività artistica disponga di un agente e stipuli contratti con una società organizzatrice di spettacoli, senza estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura ed alla funzione, dei due rapporti giuridici e senza prendere in esame le prove fornite dal contribuente. [Cass 7828/2010].

Considerazioni similari devono farsi riguardo alla posizione di uno sportivo che dispone di contatti con società estere per la cura dell'immagine e dell'attività agonistica e che, per loro tramite, stipula contratti con sponsor e scuderie, il che non pare di per sé stesso sufficiente a dimostrare che il contribuente svolga la propria attività agonistica attraverso forme di organizzazione propria.

Pertanto, la decisione d'appello, essendosi discostata dai criteri regolativi indicati nel condiviso orientamento di legittimità, deve essere cassata sul punto. Sarà compito del giudice di merito procedere, in sede di rinvio, a specifico e motivato esame e ad accurata rilevazione e valutazione del materiale probatorio versato in atti dalle parti, procedendo alla delibazione con rigorosa osservanza del principio di diritto sopra enunciato.

15. Con il quindicesimo motivo [pag. 157], Il ricorrente denuncia contestualmente vizi d'insufficiente e motivazione e violazioni di norme processuali (art. 112 cod.proc.civ.; artt. 36, comma 2 - n. 4, e 61 proc. trib.).

In proposito sostiene che il giudice d'appello (I-II) afferma contrariamente al vero di aver esaminato tutti i contratti e che questi fossero firmati dal C. e documentassero prestazioni di particolari servizi effettuati in Italia da persona ivi domiciliata e rilevanti ai fini IVA; (III) ritiene apoditticamente che l'Ufficio abbia dimostrato la riconducibilità



dei contratti di sponsorizzazione al C ; (IV) confonde i rapporti intrattenuti dalla soc. olandese a T,X., che gestiva il pilota, da un lato con gli sponsor e dall'altro con il Team Corse; (V) trascura le doglianze mosse in appello sub § 7,4 circa l'assolvimento dell'imposta (IVA) da parte delle società in relazione col C.

15.1. Il motivo deve essere disatteso perché: a) in parte si tratta di censure che esulano dai poteri del giudice di legittimità richiedendo nuovo esame, scelta e ponderazione del materiale probatorio globalmente sottoposto al giudice di merito [v. sopra § 8.1,1 e § 8.1.2]; h) in parte si tratta di rilievi su presunti errori percettivi e quindi revocatori [Cass. 17057/2007]; c) non sussiste violazione del divieto della cosiddetta doppia imposizione, che si ha solo quando una medesima imposta gravi sullo stesso soggetto e non quando l'imposizione possa aver colpito di fatto soggetti diversi [Cass. 16819/2008].

16. Il sedicesimo motivo è già stato trattato e disatteso unitamente al dodicesimo motivo [vedi sopra § 12.1 e § 12.2].

17. Con il diciassettesimo motivo, il ricorrente denuncia contestualmente plurime violazioni di norme di diritto [artt. 5-12-17 D.Lgs. 472/1997] e vizi di contraddittoria motivazione (pag. 171).

Si duole sia dell'omesso rilievo della mancanza di motivazione sull'elemento soggettivo del contribuente nella parte dell'atto impositivo che applica le sanzioni, sia dell'omesso riconoscimento del cumulo giuridico nella determinazione complessiva delle sanzioni medesime.

17.1. La prima censura non è fondata.

Riguardo alle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 5 D.Lgs. 472/1997, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dall'art. 3 L. 689/1981, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. Ciò va Inteso, secondo la giurisprudenza di legittimità, nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa o di un intento fraudolento, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di chi lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa [Cass. 22890/2006; conf. 13068/2011 e 15784/2012; v. 4171/2009, sulla non necessità di un intento fraudolento]. Mentre l'esimente della buona fede, rileva solo se l'errore sia inevitabile, occorrendo che l'ignoranza del presupposti dell'illecito sia incolpevole, cioè non superabile con l'uso della normale diligenza [Cass. 10607/2003, in tema d'importazione di valuta, e Cass. 15784/2012, in tema di sanzioni doganali]. Dunque, alla luce della ricostruzione fattuale della vicenda compiuta dal fisco appare pienamente integrata la presunzione di colpa a carico del contribuente, così come delineata nella giurisprudenza di legittimità.

17.2. La seconda censura non è fondata.

L'art. 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997, nel regolare il cumulo giuridico delle sanzioni stabilisce che, "se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate". Nella specie, però, il ricorso difetta di autosufficienza non essendo possibile, in alcun modo, ricostruire le contestazioni e le violazioni pregresse. Peraltro la difesa erariale eccepisce, senza adeguata replica, che il



cumulo giuridico sarebbe stato regolarmente applicato per le annualità dal 1999 al 2003, senza tener conto solo delle annualità dal 1995 al 1998 oggetto di altro processo verbale di contestazione [art. 12, comma 6, D.Lgs. 472/1997].

18. Con il diciottesimo motivo, il ricorrente denuncia contestualmente violazioni di norme processuali [art. 15 D.Lgs. 546/1992; art. 92 c.p.c] e vizi motivazionali (pag. 172). Assume che il giudice d'appello non avrebbe spiegato le ragioni giustificative della condanna del contribuente alle spese processuali, il motivo resta assorbito dalla cassazione con rinvio detta sentenza d'appello.

19, In conclusione, essendo fondato solo il quattordicesimo motivo (IRAP), la sentenza d'appello deve essere cassata limitatamente al mezzo accolto e la causa deve essere rinviata al giudice di merito competente che, in diversa composizione, dovrà attenersi al principio di diritto sopra enunciato (§ 14.1) e regolare le spese anche del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il quattordicesimo motivo di ricorso, dichiara assorbito il diciottesimo e rigetta gli altri; cassa la sentenza d'appello limitatamente al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

