
fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152
- 4/3/2013 - 10:11 - \$12590819 - 88.37.88.194 - 12849784 464db74bb9a89937bb4be9e0b4f67abc-493 -

*Sent. n. 12259 del 19 maggio 2010 (ud. del 26 marzo 2010)
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Altieri, Rel. Meloncelli
Accertamento - Irpef - Paradisi fiscali - Residenza fittizia all'estero -
Sportivi professionisti - Supermulte - D.Lgs. n. 546 del 1992, [artt. 10](#) e [11](#)*

Svolgimento del processo - 1.1. Il 12 ottobre 2006 è notificato alle intime autorità tributarie un ricorso del signor L.C., di seguito anche "Contribuente", per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto il suo appello contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Ravenna n. 260/01/2001, che aveva rigettato il suo ricorso contro l'avviso di accertamento n. ... dell'Irpef 1997.

1.2. Il 21 novembre 2006 è notificato al Contribuente il controricorso delle intime autorità tributarie.

2. I fatti di causa.

I fatti di causa sono i seguenti:

a) il signor L.C., motociclista, è cittadino italiano e dal 29 settembre 1994 trasferisce la sua residenza a Montecarlo;

b) il 17 dicembre 1999 è redatto a suo carico un processo verbale di constatazione (PVC), con il quale gli si contestano la fittizietà del trasferimento di residenza fiscale e una serie di illeciti tributari sia in materia di IVA sia in tema di imposte dirette per gli anni 1995-1998;

c) sulla base del PVC è adottato l'avviso di accertamento n. ... dell'irpef 1997, con il quale si contesta l'omessa dichiarazione in Italia di un reddito di lavoro autonomo per L. 4.316.330.000 e si recuperano un'irpef per L. 2.170.944.000 (Euro 1.211.199,00), un CSSN (contributo al Servizio sanitario nazionale) per L. 7.700.000 (Euro 3.977,00), oltre agli interessi, e si irrogano sanzioni per L. 3.929.559.000 (Euro 2.029.448,00);

d) il ricorso del Contribuente è rigettato dalla CTP di Ravenna;

e) l'appello del Contribuente è, poi, respinto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La motivazione della sentenza impugnata.

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è, limitatamente ai capi impugnati in sede di legittimità, così motivata:

a) "l'appello del contribuente... si appalesa infondato... /... infatti non una delle censure formulate dall'appellante nel suo atto di gravame, esaminate allo stato della sola documentazione offerta in primo grado ed integrata con l'acquisizione officiosa di copia del p.v.c. della G.di.F.... mostra un qualche pregio...";

b) la questione pregiudiziale relativa all'illegittima costituzione in giudizio dell'ufficio locale di Faenza per l'ipotetica mancanza di procura speciale rilasciata dal Direttore centrale dell'Agenzia delle entrate dev'essere risolta negativamente, perchè "a parte la formulazione del rilievo, che;... ipotizza una situazione del tutto eventuale, che si pone ai limiti dell'ammissibilità,... sul punto si è ormai formato un indirizzo nella giurisprudenza di legittimità conforme nell'affermare... che nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie... la legittimazione spetta agli

uffici locali delle Agenzie delle entrate e, ove occorra, della Direzione Regionale, come per il passato, continuando a mantenere piena vigenza il D.Lgs. n. 546 del 1992, [artt. 10](#) e [11](#), che riconoscono ai medesimi uffici la posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa diretta davanti alle Commissioni tributarie. Ne consegue che chi è preposto ad un ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, è da ritenersi - *ratione officii* - investito della legittimazione processuale in ordine al contenzioso d'interesse dello stesso ufficio";

c) è inammissibile il rilievo relativo al trattamento sanzionatorio, perchè si tratta di "aspetto non affrontato nell'atto di appello e che pertanto non può trovare ingresso "a posteriori" in una memoria, cui, anche perchè depositata (il 22.7.2004)... ben oltre il termine di impugnazione, non può riconoscersi altra funzione se non quella di mera illustrazione di quei motivi di censura già in precedenza (e per tempo) dedotti";

d) quanto al motivo d'appello, con il quale si contesta la sentenza di primo grado nella parte in cui ha ritenuto motivato l'avviso di accertamento, "si duole l'appellante per il fatto che l'ufficio non avrebbe recepito autonomamente e criticamente le risultanze di quel p.v.c..., da cui ha preso l'avvio l'accertamento... La censura, che riecheggia quanto diffusamente si è scritto sui rapporti tra organi investigativi ed uffici impositori non pare del tutto aderente al caso di specie. L'accertamento opposto non fa che riprendere dal p.v.c.... quel complesso di fatti storici e di dati contabili, emersi nel corso delle investigazioni, insuscettibili per la loro obiettività, di una qualche diversa valutazione. Di tali fatti e dati, risultanti per lo più da prove dirette, l'avviso opposto da compiuta contezza al C., che ne è destinatario, in quei termini che peraltro non hanno trovato smentita neppure in parte in questo grado";

e) con riguardo alla questione del mantenimento da parte del Contribuente del domicilio fiscale in Italia, nonostante il trasferimento della sua residenza nel principato di Monaco, la CTR afferma, anzitutto, che è corretto l'inquadramento normativo dato dall'appellante nel richiamare il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, [art. 2](#), comma 2, (T.U.I.R.), e nel ricordare che, prima dell'introduzione dell'art. 2, comma 2 bis, cit. T.U.I.R., con la L. 23 dicembre 1998, n. 448, [art. 10](#), onerata della dimostrazione di uno dei criteri di collegamento territoriale (alternativi e non concorrenti) era l'amministrazione finanziaria; tuttavia, il ricorrente ritiene che la CTP abbia sostituito il criterio del domicilio con quello della residenza, ma il giudice di primo grado e l'ufficio avrebbero avuto riguardo ai soli presunti rapporti esclusivamente familiari e non a quelli, del tutto prevalenti, di carattere professionale, economico e patrimoniale; in secondo luogo, la CTR "non si nasconde la difficoltà ad intendere un siffatto rilievo. È noto che il centro degli interessi e affari - e quindi il domicilio - prescinde dalla presenza fisica in Italia del soggetto passivo d'imposta, essendo sufficiente la volontà di stabilire e conservare nel territorio statale la sede principale dei propri affari ed interessi, non solo patrimoniali ma anche morali, sociali e familiari secondo criteri quantitativi (per gli interessi economici) e qualitativi (per gli interessi di natura non economica. Ebbene il primo giudice, ritenendo gli elementi acquisiti dai verificatori e dettagliati in motivazione sufficienti a comprovare il mantenimento in Italia da parte del C. del centro dei propri interessi e affari familiari, si è uniformato a tale indirizzo sì da convenire con l'ufficio, in ragione di detto criterio di collegamento, nel

riconoscere nel contribuente - appellante la qualifica di persona fiscalmente residente ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 2](#)". La CTR condivide tale riconoscimento "anche perchè, a parte le... sovrabbondanti messe a punto... delle nozioni di domicilio e di residenza..., nessun elemento concreto è stato offerto dal contribuente che valga quanto meno a porre in discussione quanto... risulta per tabulas.... Per il vero dal C. si è inteso di produrre in questo grado una serie di dichiarazioni sostitutive, chef, a parte la loro discutibile valenza probatoria..., sottese... a dimostrare un'abitudine di frequenza del Contribuente di esercizi monegaschi e la facoltà attribuita alla madre di operare con una sua carta di credito, sottoscrivendo a suo nome gli acquisti con essa effettuati, le dichiarazioni potrebbero al più assumere rilevanza laddove si discutesse in termini di residenza (che implica una presenza fisica di una persona sul territorio), ma in nessun caso ove il collegamento territoriale è individuato nel domicilio (che prescinde da una tale presenza). In breve, la titolarità da parte del C. di ben cinque conti correnti bancari, in essere presso la B.C.C. di Castel Bolognese (RA), su cui nel corso del 1997 risultano essere stati accreditati per varie causali, anche "da estero", importi di tutt'altro che modesta entità (che si vorrebbe dal contribuente lasciare intendere essere stati effettuati per sovvenire nelle proprie necessità la sua famiglia d'origine) ed ancora la disponibilità in Riolo Terme, località prossima a quella prima detta, di una villa, ampiamente pubblicizzata dalla stampa,.... luogo eletto a suo ritiro, occupata in parte dal C. come conduttore ed in parte dal di lui fratello, di proprietà della società monegasca "S.C.I. G.", di cui però la R.R.E., altra società (olandese), cui il C. aveva ceduto l'utilizzo della sua immagine sportiva,... risultava essere socia sovrana (con il 99,50% del capitale), sono dati di fatto, gravi, precisi e concordanti, che inducono a ritenere il permanere anche per l'anno 1997 di un domicilio fiscale dell'appellante in Italia. Torna utile vieppiù annotare che la R.R.E.... non era altro che uno schermo sociale del C., se quest'ultimo aveva ad ammettere ai verbalizzanti di beneficiare per l'intero di quanto veniva ad essa corrisposto... Ed ancora non vanno trascurate quella contabile rinvenuta dalla G. di F. in sede di verifica e relativa al prelevamento da parte del C. dell'importo di L. 5.138.000 per il pagamento di ICI per l'anno 1996 a fronte del suddetto immobile (cui certo non è tenuto il conduttore) ed ancora l'intestazione a sè delle relative utenze. Aspetti del tutto trascurati dall'appellante ed in ogni caso non conciliabili con la sua qualità di apparente conduttore - a tenore del relativo contratto di locazione - per limitati periodi annuali";

f) con riguardo all'inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi rese in sede procedi mentale infondatamente "l'appellante si duole dell'erronea valutazione anche da parte del giudice a quo delle attività procedurali e processuali poste in essere dall'amministrazione finanziaria", perchè la CTP s'è adeguata al canone secondo cui basta che "la pronuncia non si fondi solo sulle dichiarazioni di terzi, cui si riconosce una portata solo indiziaria..., ma su altri elementi che ne facciano da riscontro";

g) con riguardo al divieto di doppia presunzione, la CTR afferma che "discetta l'appellante - in termini meramente teorici - e della prova presuntiva e dei limiti della sua ammissibilità... nel vigente ordinamento con ampi, quanto incompleti riferimenti bibliografici. Ne risultano infatti ignorati altri autorevoli autori (che il divieto posto dall'art. 112 disp. att. c.p.c., comma 3, non consente di menzionare). In ogni caso anche tale

profilo è destinato ad essere disatteso. Il thema decidendum nella presente controversia... si articola in quei due momenti dell'accertamento per il periodo d'imposta in riferimento alla residenza fiscale del C. e, quindi, della determinazione dei redditi da lui realizzati e soggetti ad IRPEF. Il primo momento (della residenza fiscale)... risulta accertato anche in giudizio in via presuntiva attraverso quegli elementi di cui si è detto. E non vi sarebbe altra possibilità probatoria se non una confessione da parte del contribuente. L'altro, distinto momento (della determinazione del reddito) risulta provato con quelle allegazioni documentali che ne offrono una prova diretta. Valga al riguardo quanto, per così dire, fotografato dalla G.d.F. nel verbale di contestazione 17.12.1999 più volte citato. Verbale che per il 1997 non contiene alcuna ricostruzione presuntiva del reddito del C. e che si limita a riassumere quanto dallo stesso atto risultante in quegli importi che, contestati dal C., costituiscono oggetto di altra specifica censura, destinata anch'essa a non trovare accoglimento. Sicchè nel concorso di prove, presuntive e dirette, afferenti ad aspetti distinti, non può evocarsi... quel divieto... della doppia presunzione sotteso unicamente a vanificare le prove su cui si fonda l'accertamento opposto";

h) "è pur vero, contrariamente a quanto si legge nel contesto della sentenza impugnata, che con riguardo ai redditi 1997 non vi è stato dal C. alcun riconoscimento di avere conseguito quei redditi come accertati dall'ufficio sulla scorta di quelle indagini di polizia tributaria di cui si è detto, ma resta comunque il fatto che i redditi sono stati determinati - come chiarito nel p.v.c.... - sulla base di elementi acquisiti presso il A.R. srl e presso gli sponsor IP..., la B.E. srl e la D. Spa - per quell'importo in totale di L. 4.177.829.882, risultante dalle fatture dettagliate a pag. 26 del verbale anzidetto, cui sono stati assommati il premio I., erogato per quell'anno al C. (come pilota meglio qualificatosi durante prove ufficiali e le dispute dei gran premi) e l'importo di tre gettoni di presenza, per un totale, da ultimo, di L. 4.316.329.882. che corrisponde a quello portato dall'avviso di accertamento opposto. Sono importi portati da fatture, emesse a seguito dei relativi pagamenti o risultanti da accrediti bancari, in relazione ai quali è del tutto inutile spendere altre parole";

i) "non può farsi luogo al riconoscimento di alcun concorso di spese, come richiesto dal C. con altro motivo di censura, in difetto di una qualsiasi documentazione al riguardo".

4. Il ricorso per cassazione del Contribuente, integrato con memoria, è sostenuto con otto motivi d'impugnazione e, dichiarato il valore della causa in Euro 3.154.624,00, si conclude, in via principale, con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, e, in via subordinata, che sia sollevata questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 7](#), comma 4, e, in via di ulteriore subordine, che sia rideterminato il reddito imponibile, con ogni conseguente statuizione e con vittoria di spese processuali e della loro liquidazione al difensore antistatario o distrattario.

5. Il controricorso delle autorità tributarie si conclude con la richiesta di rigetto del ricorso principale, in quanto inammissibile e infondato, e con la rifusione delle spese processuali.

Motivi della decisione - 6. il primo motivo d'impugnazione.

6.1.1. Il primo motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [artt. 30, 35 e 36](#), in virtù del principio di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 61](#), nonchè violazione e falsa applicazione dell'art. 174 c.p.c., in virtù del richiamo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 1](#), comma 2, - Violazione [artt. 24, 25 e 111](#) Cost., (art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4)".

6.1.2. Sotto un unico motivo si propongono quattro diverse lagnanze.

6.1.2.1. Il ricorrente sostiene che la sentenza impugnata ometterebbe di indicare, nella sua intestazione, tra i difensori, il nome dell'avv. A.C..

6.1.2.2. In secondo luogo, la sentenza d'appello avrebbe limitato l'indicazione dei motivi d'impugnazione a quelli elencati genericamente nella sua pagina 3, trascurando che il Contribuente avrebbe proposto anche altri motivi d'appello, relativi all'erronea valutazione della CTP sulla valenza degli elementi probatori acquisiti, all'illegittima imputazione di rapporti giuridici in Italia, all'illegittima ricostruzione del reddito imponibile, al difetto di prova dell'effettiva percezione del reddito, alla determinazione del reddito effettivo e all'illegittimità delle sanzioni; inoltre, la CTR avrebbe del tutto omessa l'indicazione della documentazione offertale.

6.1.2.3. Inoltre, sarebbe violato il principio di immutabilità del giudice, perchè il giudizio d'appello si sarebbe sviluppato nelle udienze dell'11 giugno, del 17 settembre e del 10 dicembre 2004 e nella camera di consiglio del 15 marzo 2005, le quali sarebbero state gestite da tre collegi composti in maniera diversa.

6.1.2.4. Infine, poichè la riserva D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 35, è stata sciolta oltre il termine di trenta giorni da quello della sua adozione, s'ipotizza la violazione del diritto di difesa ([art. 24](#) Cost.) e del diritto ad un giusto processo ([art. 111](#) Cost.).

6.2. Le questioni sollevate sono esaminate nello stesso ordine cori il quale sono state proposte.

6.2.1. Il primo submotivo è inammissibile, perchè non risulta da alcun atto di causa, cui la Corte possa accedere direttamente, che il Contribuente fosse rappresentato e difeso, nel giudizio di appello, oltre che dall'avv. S.C., che è l'unico indicato nell'epigrafe della sentenza impugnata, anche da altri avvocati e, in particolare, dall'avv. A.C.. Nè il ricorrente, ammesso che l'omissione denunciata sia una causa d'invalidità della sentenza (in senso contrario, Corte di Cassazione 26 giugno 2001, n. 8782), ha assolto l'onere di autosufficienza del ricorso per cassazione, riproducendo testualmente quelle parti degli atti di causa dai quali risulti che anche l'avv. A.C. è stato difensore del Contribuente nel giudizio di secondo grado.

In ogni caso, il motivo è infondato, perchè, "qualora non vi sia stata una reale violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, l'omessa indicazione nell'epigrafe della sentenza della commissione tributaria del nome del difensore del contribuente non costituisce motivo di nullità della sentenza stessa" (Corte di cassazione 26 giugno 2001, n. 8782).

6.2.2. La seconda censura è irrilevante, perchè essa si sostanzia in una critica alla tecnica redazionale della sentenza d'appello, la cui pagina 3 contiene un elenco delle censure che, per usare le stesse parole della CTR, "richiama, sintetizzandole, le rubriche ad esse attribuite nell'atto di gravame". Infatti, le omissioni che, secondo il ricorrente,

caratterizzerebbero l'elenco dei motivi d'appello steso alla pagina 3 della sentenza della CTR, sono, poi, oggetto di esame da parte del giudice di secondo grado. Lo si può verificare sia attraverso la sintesi che se n'è qui fatta nel p. 3 sia attraverso la considerazione degli altri motivi di ricorso per cassazione, con i quali il Contribuente contrasta la sentenza d'appello proprio sui temi che non sono specificamente elencati nella sua pagina 3.

6.2.3. La terza censura è priva di fondamento, perchè, stando alla descrizione del ricorrente, le variazioni della composizione del collegio avrebbero riguardato l'udienza del 17 settembre 2004 rispetto a quella dell'11 giugno 2004 e l'udienza del 10 dicembre 2004 rispetto a quella del 17 settembre 2004. Il Contribuente precisa anche che le prime due udienze - quelle dell'11 giugno e del 17 settembre 2004 - si sarebbero concluse con l'adozione di ordinanze istruttorie e che solo nell'udienza del 10 dicembre 2004 la causa sarebbe stata discussa nel merito e mandata in decisione, la quale sarebbe stata dapprima, nella camera di consiglio dello stesso 10 dicembre 2004, rinviata con riserva D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 35, e poi definitivamente adottata nella camera di consiglio del 15 marzo 2005. Il mutamento del collegio non ha investito, dunque, le due Camere di consiglio del 10 dicembre 2004 e del 15 marzo 2005, che sono state tenute nella stessa composizione.

Se questi sono i fatti processuali, la censura proposta dal Contribuente è priva di fondamento, perchè, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, "in tema di deliberazione collegiale della decisione nel regime successivo alla riforma recata dalla L. 26 novembre 1990, n. 353, l'art. 276 c.p.c., comma 1, - rimasto invariato nella sua formulazione, la quale prevede che alla deliberazione della decisione possono partecipare soltanto i giudici che hanno assistito alla discussione - va interpretato nel senso che i giudici che deliberano la sentenza devono essere gli stessi dinanzi ai quali sono state precisate le conclusioni. Pertanto, in grado di appello, in base alla disciplina di cui al novellato art. 352 c.p.c., il collegio che delibera la decisione deve essere composto dagli stessi giudici dinanzi ai quali è stata compiuta l'ultima attività processuale (cioè la discussione o la precisazione delle conclusioni), conseguendone la nullità della sentenza nel caso di mutamento della composizione del collegio medesimo" (Corte di Cassazione 12 agosto 2009, n. 18268; nello stesso senso, in precedenza: Corte di Cassazione 15 maggio 2009, n. 11295; 29 ottobre 2007, n. 22658; 1 agosto 2001, n. 10458; 14 giugno 2001, n. 8068).

6.2.4. Quanto, infine, alla censura relativa al rispetto del termine previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 35](#), comma 2, essa è infondata, perchè, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità tale termine è ordinatorio. Vedansi: Corte di Cassazione 31 marzo 2008, n. 8249, secondo cui "in tema di contenzioso tributario, il termine massimo di trenta giorni dalla discussione in pubblica udienza o dalla esposizione del relatore, stabilito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 35](#), comma 2, per il caso di rinvio della deliberazione del collegio giudicante, ha carattere ordinatorio ed acceleratorio, non essendo espressamente dichiarato perentorio dalla legge, ai sensi dell'art. 152 c.p.c., comma 2. La violazione del predetto termine, quindi, non comporta nullità della sentenza ma è suscettibile di produrre altre conseguenze, comprese quelle disciplinari a carico dei responsabili"; Corte di Cassazione 3 aprile 2002, [n. 4776](#), secondo cui "in tema di contenzioso tributario, il termine massimo

di trenta giorni dalla discussione in pubblica udienza o dalla esposizione del relatore, stabilito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 35](#), comma 2, per il caso di rinvio della deliberazione del collegio giudicante, non ha carattere perentorio, atteso che la nullità della decisione emessa fuori termine, connessa al riconoscimento della perentorietà, e la conseguente regressione del procedimento al grado precedente contraddirebbero la finalità sollecitatoria sottesa alla norma. L'ingiustificata violazione del termine produce, pertanto, conseguenze in altre sedi - diverse dal processo - previste dall'ordinamento, a cominciare da quella disciplinare".

6.3. In conclusione, il primo motivo, articolato in subcensure inammissibili o infondate, dev'essere rigettato.

7. Il secondo motivo d'impugnazione.

7.1.1. Il secondo motivo d'impugnazione denuncia "Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 58](#). Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#). Nullità della sentenza e violazione dell'art. 112 c.p.c., in virtù del richiamo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 1](#), comma 2. Violazione degli [artt. 24](#) e [111](#) Cost.. Omessa, insufficiente e contraddittoria pronuncia su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5)".

7.1.2. Con il secondo motivo d'impugnazione s'impugna quella parte della sentenza d'appello che s'è qui testualmente riprodotta nel p.3.a). Si rimprovera, infatti, alla CTR di aver deciso sull'appello omettendo di valutare tutta la documentazione depositata tempestivamente dal Contribuente in secondo grado l'11 giugno e il 18 novembre 2004. La sentenza sarebbe, quindi, nulla.

7.2. Il secondo motivo prospetta un vizio della sentenza d'appello che è ipotizzato anche con il settimo motivo d'impugnazione. Di tali due motivi si effettuerà, pertanto, a tempo debito, l'esame congiunto.

8. Il terzo motivo d'impugnazione.

8.1.1. Il terzo motivo d'impugnazione è posto sotto la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 10](#), [art. 11](#), comma 2, e [art. 12](#), comma 1, e art. 2697 c.c., nonché D.Lgs. n. 300 del 1999, [art. 68](#), comma 1, - (art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4)".

8.1.2. Con il terzo motivo si censura quel capo della sentenza d'appello che s'è qui testualmente riprodotto nel p.3.b). Secondo il ricorrente la CTR confonderebbe la trattazione del contenzioso con il potere di rappresentanza dell'ente, il quale spetterebbe solo al Direttore centrale dell'Agenzia. La contestazione si conclude con la formulazione dell'ipotesi che la sentenza d'appello sia nulla per il fatto che la CTR non ha rilevato la mancata esibizione della delega da parte del funzionario dell'ufficio locale e, quindi, il suo difetto di legittimazione.

8.2. Il terzo motivo d'impugnazione è infondato. Infatti, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, "in tema di contenzioso tributario, a seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle entrate, divenuta operativa dal 1 gennaio 2001, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, per effetto della quale deve ritenersi che la legittimazione "ad causam" e "ad processum" nei procedimenti introdotti successivamente alla predetta data spetti esclusivamente all'Agenzia" (Corte di cassazione 14 febbraio 2006, [n. 3118](#)), che opera mediante i suoi uffici locali dinanzi ai giudici di merito e per il tramite del suo Direttore nel giudizio per cassazione (Corte di cassazione: 6 febbraio 2007, [n. 2608](#); 20 aprile 2007, n. 9401; 13 ottobre

2006, [n. 22010](#); 8 marzo 2006, n. 4936; 14 febbraio 2006, [n. 3116](#); 12 agosto 2004, [n. 15643](#)).

9. Il quarto motivo d'impugnazione.

9.1.1. Il quarto motivo d'impugnazione ipotizza: "Violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 42](#), e della L. n. 241 del 1990, [art. 3](#), (come chiarito dalla norma interpretativa contenuta nella L. n. 212 del 2000, [art. 7](#)). Violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 3. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#). Nullità della sentenza e violazione dell'art. 112 c.p.c., in virtù del richiamo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 1](#), comma 2. Violazione degli [artt. 24](#) e [111](#) Cost. Omessa, insufficiente e contraddittoria pronuncia su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., nn. 3,4 e 5)".

9.1.2. Con il quarto motivo d'impugnazione si contesta quel capo della sentenza d'appello che s'è qui testualmente riprodotto nel p.3.d).

A suo sostegno si afferma che nel caso di specie, non solo l'atto di accertamento sarebbe "assolutamente privo di autonoma motivazione (recependo integralmente ed acriticamente il p.v.c. della G. di E di Ravenna non allegato e di cui non si è riprodotto il contenuto essenziale)", ma il PVC rinvierebbe "a sua volta a presunte dichiarazioni del pilota circa compensi che egli avrebbe percepito nel 1997 dalla R. srl e da società collegate alla P.M. con modalità estero su estero, contenuti in p.v.c. redatti nei confronti di società terze, mai notificati al C., nè da lui conoscibili, essendo in tal caso necessario, da parte dell'Ufficio, una ulteriore attività di indagine logico-argomentativa che legittimi la propria azione di accertamento". Il ricorrente conclude chiedendo "se non vi sia stata errata applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 3, da parte del Giudice d'appello che ha ordinato il deposito del p.v.c. richiamato nell'avviso di accertamento, al solo scopo di integrare la carente motivazione dell'accertamento, con violazione dell'[art. 24](#) e [111](#) Cost." e "se non vi sia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per aver omesso di pronunciare sull'eccepito difetto di motivazione e carenza di prova dell'accertamento (in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 42](#), L. n. 241 del 1990, [art. 3](#), e L. n. 212 del 2000, [art. 7](#)), perchè l'atto richiamato (il p.v.c. del 17/12/99 della G. di F. di Ravenna) a sua volta riportava meri stralci di verbali elevati dalla G. di F. di Terni nei confronti di società terze..., non conosciuto nè conoscibili dal ricorrente".

9.2. Dalle argomentazioni addotte a sostegno del quarto motivo d'impugnazione e dalle conclusioni tratte al termine della loro esposizione si deduce che tre sono le ragioni delle doglianze e i relativi oggetti: 1) l'acriticità del rapporto tra avviso di accertamento e PVC; 2) l'illegittimità dell'esercizio, da parte della CTR, del potere D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 7, comma 3; 3) l'omessa pronuncia sulla validità della motivazione dell'avviso di accertamento.

9.2.1. Per quel che riguarda il rapporto tra avviso di accertamento e PVC, la sentenza d'appello esamina puntualmente il motivo d'impugnazione, proposto dal Contribuente in secondo grado, ed espone le ragioni per le quali, a suo giudizio, i fatti emersi nell'istruttoria procedimentale amministrativa e descritti nel PVC hanno potuto esser recepiti dall'Ufficio accertatore senza un'ulteriore diversa valutazione. Ora, in sede di ricorso per cassazione, non basta ribadire la diversa opinione (infondata, peraltro, in base alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, per la quale v. ex

pluribus, da ultimo, la sentenza 10 febbraio 2010, n. 2907, e le precedenti pronunce ivi menzionate) della necessità di un'autonoma rivalutazione, da parte del titolare del potere di adottare l'atto amministrativo finale d'imposizione tributaria, dei risultati dell'istruttoria condotta da altri organi, ma sarebbe necessario, osservando il principio di autosufficienza, illustrare le ragioni per le quali nel caso specifico la mera ricezione dell'atto istruttorio renderebbe viziato nella motivazione l'avviso di accertamento.

In conclusione, la prima subcensura è, in linea di principio, infondata e, con riguardo alla specifica controversia, inammissibile.

9.2.2. Quanto all'illegittimità dell'esercizio, da parte della CTR, del potere D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 7, comma 3, la relativa censura è irrilevante, perchè, come si può desumere da quella parte della motivazione della sentenza d'appello che s'è qui testualmente riprodotta nel p.3.d), la CTR ha affermato che "l'accertamento opposto non fa che riprendere dal p.v.c.... quel complesso di fatti storici e di dati contabili, emersi nel corso delle investigazioni, insuscettibili per la loro obiettività, di una qualche diversa valutazione. Di tali fatti e dati, risultanti per lo più da prove dirette, l'avviso opposto da compiuta contezza al C., che ne è destinatario, in quei termini che peraltro non hanno trovato smentita neppure in parte in questo grado". Se ne deduce, in mancanza di una specifica ed idonea contestazione da parte del ricorrente in osservanza del principio di autosufficienza, che il PVC acquisito non ha in alcun modo influenzato la valutazione che la CTR ha formulato dell'avviso di accertamento, onde la subcensura è inammissibile.

9.2.3. Quanto all'omessa pronuncia sulla validità della motivazione dell'avviso di accertamento, esso è palesemente infondato, perchè, come s'è appena veduto, la sentenza d'appello si esprime specificamente sull'oggetto che, secondo l'ipotesi del ricorrente, sarebbe stato del tutto trascurato.

10. Il quinto motivo d'impugnazione

10.1.1. Il quinto motivo d'impugnazione è presentato sotto la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 2](#), comma 2, e [dell'art. 43](#) c.c.. Violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#), nullità della sentenza e violazione dell'art. 112 c.p.c., in virtù del richiamo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 1](#), comma 2. Violazione [art. 2697](#) c.c.. Violazione degli [artt. 24](#) e [111](#) Cost.. Omessa, insufficiente e contraddittoria pronuncia su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5)".

10.1.2. Con il quinto motivo d'impugnazione si oppugna quel capo della sentenza d'appello che s'è qui testualmente riprodotto nel p.3.e) e si prospettano quattro censure: 1) mancata rilevazione dell'ultrapetizione della sentenza di primo grado; 2) l'erroneità della nozione di domicilio assunta dalla CTR; 3) l'erroneità dell'accertamento del domicilio in Italia; 4) la negata rilevanza del periodo di permanenza in Italia per almeno 183 giorni nel 1997.

10.1.2.1. Secondo il ricorrente, la sentenza di primo grado sarebbe andata oltre quanto dedotto nell'accertamento fiscale, perchè sarebbe "palese come, con quest'ultimo atto, l'Ufficio abbia cercato di dimostrare che il C. avesse mantenuto in Italia il proprio domicilio in senso civilistico, ovvero il centro dei propri affari ed interessi, prescindendo, quindi, dall'onere di provare quantitativamente l'effettiva presenza del corridore sul territorio italiano". Dal canto suo la CTR osserva che "dal

testo dell'intera motivazione della sentenza risulterebbe che i giudici di Primo grado non abbiano inteso innanzi al criterio di collegamento del domicilio posto dall'ufficio a base dell'accertamento. Essi facendo la loro avrebbe omissis di rilevare come il Primo giudice abbia erratamente cercato di ritenere provato il domicilio del contribuente attraverso insufficienti elementi miranti a provare la sua presenza fisica sul territorio italiano... La sentenza di primo grado si presenta quindi motivata oltre quanto dedotto nell'accertamento impugnato ultra petita partium e a causa di tale vizio do e a essere riformata mancando elementi di prova a supporto del presunto domicilio in Italia del contribuente. In conclusione la sentenza impugnata ha ritenuto legittima la sentenza di primo grado che mira a dimostrare la residenza fiscale del contribuente sulla base di un criterio non contenuto nell'accertamento ossia la residenza civile che sola può ricomprendere i legami di natura affettiva non riscontrando la carenza di prova circa l'effettivo domicilio del contribuente.

10.1.2.2. Inoltre la sentenza avrebbe errato nel ritenere che l'interpretazione fornita dalla P dell'art. 2 comma 2 cit. e dell'art. 43 c.c. sia corretta. L'art. 2 comma 2 cit. si riferirebbe all'elemento obiettivo dell'iscrizione anagrafica e rinvierebbe alle nozioni civili di domicilio e di residenza collegandole al territorio dello Stato in ambedue i casi inoltre richiederebbe il verificarsi del requisito temporale della maggior parte del periodo d'imposta. Per gli accertamenti anteriori al 1991 l'onere della prova sarebbe interamente sull'amministrazione finanziaria ex art. 27 c.c. perché l'inscrizione dell'onere della prova introdotta con l'introduzione del comma 2 bis decorrerebbe dal 1 gennaio 1991. Invece nonostante il ricorrente avrebbe fornito la prova positiva della sua effettiva residenza all'estero, la sentenza d'appello si confermerebbe che nella fase di accertamento si è inteso dimostrare che il contribuente era residente ai fini fiscali in Italia sostenendo che questi a esse i il domicilio siccome un assunto di tal fatta non avrebbe imposto il calcolo dell'effettiva permanenza sul territorio italiano... l'amministrazione finanziaria ha quindi scelto di dimostrare che il contribuente in Italia il proprio domicilio cioè il centro dei propri affari ed interessi al fine di ritenere integrata la fattispecie di cui all'art. 2 comma 2 del cit. sentenza a apportare a tali fini alcun dato probatorio e di fatto che potesse far pensare che il contribuente a esse eletto domicilio in Italia. In conclusione l'ufficio e le omissioni tributarie di merito hanno adottato una erronea nozione di domicilio a endo riguardo solo ai presunti rapporti esclusivamente affettivi del ricorrente e non anche a quelli del tutto prevalenti di carattere professionale economico e patrimoniale. Non hanno dimostrato la sussistenza del necessario anche per il domicilio elemento temporale della maggior parte del periodo d'imposta. Inoltre la motivazione della sentenza impugnata appare contraddittoria nella parte in cui il giudice da un lato osserva che per determinare il domicilio bisogna fare riferimento agli affari ed interessi secondo criteri quantitativi per gli interessi economici e qualitativi per gli interessi di natura non economica e poi omette di rilevare che come è evidenziato anche dagli accertamenti bancari i rapporti finanziari quantitativamente più importanti il contribuente li intratteneva all'estero i rapporti con la società che lo gestiva erano tenuti all'estero così come i rapporti affettivi con la propria compagna di vita e le relazioni sociali erano nel principato di Monaco.

10.1.2.3. Inoltre, l'Ufficio, per dimostrare il mantenimento del domicilio in Italia da parte del C., avrebbe prodotto documentazione e molti articoli di stampa nel tentativo di dimostrare il legame affettivo con il territorio d'origine mediante l'indicazione di meri indizi (che sarebbero stati smontati uno ad uno nei vari atti difensivi nei precedenti gradi di merito) tesi a dimostrare la presenza del C. in Italia, per lo più ristretta a brevissimi intervalli temporali ed al fatto che la famiglia di origine ivi risieda. In conclusione, secondo il ricorrente, l'Ufficio ed i giudici di merito avrebbero considerato i rapporti del C. con la famiglia di origine come se il soggetto non fosse nè maggiorenne, nè emancipato ed autonomo, con una propria vita personale, affettiva e sentimentale ormai distinta da quella della famiglia dei genitori.

10.1.2.4. Infine, si contesta che la CTR abbia ritenuto che "la prova del mantenimento del domicilio in Italia prescinda dalla dimostrazione che esso si sia protratto per più di 183 giorni nel periodo d'imposta". La CTR avrebbe "omesso di rilevare che il C. non aveva più mantenuto in Italia il suo punto di riferimento corrispondente alle sue naturali consuetudini di vita e allo svolgimento delle sue normali relazioni sociali. Al riguardo il ricorrente ha prodotto documentazione tendente a dimostrale come fosse sempre in giro per il mondo per lo svolgimento delle gare di motomondiale e come intratteneva i suoi rapporti sociali prevalentemente in Montecarlo - Principato di Monaco, così come confermato da numerosi soggetti...".

10.2. Le quattro subcensure sono esaminate nello stesso ordine nei paragrafi che seguono.

10.2.1. La denuncia della mancata rilevazione dell'ultrapetizione della sentenza di primo grado è inammissibile, perchè essa è formulata senza che sia osservato il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione. Infatti, il ricorrente non si premura di riprodurre testualmente quelle parti degli atti dell'amministrazione finanziaria (avviso di accertamento ed eventualmente PVC) e degli atti processuali (ricorso introduttivo, sentenza di primo grado, atto d'appello), che siano ritenuti rilevanti per permettere alla Corte, che non può accedere direttamente agli atti di causa, di conoscere i fatti in base ai quali poter valutare l'(in)fondatezza della censura proposta.

10.2.2. La seconda subcensura riguarda l'erroneità della nozione di domicilio assunta dalla CTR.

Con riguardo al domicilio fiscale del Contribuente si deve preliminarmente precisare, sintetizzando il capo della sentenza d'appello riprodotto nel p.3.e), che la CTR consegna ai suoi destinatari una fattispecie così categorizzata: il contribuente che abbia trasferito all'estero la sua residenza in un anno precedente (1994, nel caso di specie) a quello del periodo d'imposta contestato (1997, nel caso in esame) conserva il domicilio fiscale in Italia quando, prescindendo dalla sua presenza fisica nel territorio italiano, mantenga in Italia il centro dei suoi interessi e dei suoi affari.

La norma utilizzabile per la sussunzione della fattispecie si desume dalle seguenti disposizioni normative.

a) l'art. 2, cit. T.U.I.R.: "1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la

residenza ai sensi del Codice civile”;

b) l'[art. 43](#) c.c., comma 1: “Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi”.

La giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione 7 novembre 2001, [n. 13803](#)) interpreta le disposizioni normative, nel senso che se ne estrae anche, per quel che interessa la fattispecie qui in controversia, la seguente norma: “è soggetto passivo di irpef il cittadino italiano che, pur residente all'estero, stabilisca in Italia il suo domicilio, ossia la sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali” (v. anche Corte di cassazione, Sezioni unite civili, 29 novembre 2006, n. 25275).

Diventa, poi, un problema di accertamento del caso di specie ultima determinare se tra un soggetto ed un luogo si sia stabilita in un dato periodo una relazione domiciliare sussumibile, come sua specie, nel genere configurato dalla norma.

Nel caso in esame, la CTR ha addotto, a sostegno del suo accertamento di fatto della relazione domiciliare nel 1997 tra il Contribuente e il Comune di Riolo Terme, una serie di fatti, che sono stati valutati con ragionamenti coerenti e sufficienti, come si desume ancora una volta da quella parte della sentenza che s'è qui testualmente riprodotta nel p.3.e).

In senso contrario, il Contribuente si limita ad affermare che la CTR non avrebbe apportato “alcun dato probatorio e di fatto che potesse far pensare che il C. avesse eletto domicilio in Italia” e che il Contribuente avrebbe fornito la prova positiva della sua effettiva residenza all'estero. La prima affermazione non corrisponde al vero, perchè la CTR ha tenuto conto, come s'è appena veduto, di una serie numerosa di fatti, ed è, perciò, infondata, mentre la seconda è inammissibile, perchè contrappone la valutazione del Contribuente a quella del giudice d'appello, la quale non viene però specificamente criticata sotto uno dei possibili vizi motivazionali dell'insufficienza o della contraddittorietà.

10.2.3. Con la terza subcensura si contesta che l'accertamento del domicilio in Italia sia stato basato sulla presenza in Italia del Contribuente e sul suo legame con la famiglia di origine.

La subcensura è, per un verso infondata, perchè l'accertamento non è basato affatto sulla presenza e sul computo dei giorni in cui essa si è realizzata. Infatti, l'[art. 2](#), comma 2, cit. T.U.I.R., utilizza il criterio della prevalenza dei giorni di presenza sul territorio italiano come criterio alternativo al domicilio e alla residenza e correttamente la CTR ha utilizzato solo il criterio del domicilio.

Per altro verso la subcensura è inammissibile per genericità, perchè, da un lato, l'accertamento del domicilio da parte della CTR è stato effettuato attraverso l'esame di una pluralità eterogenea di fatti semplici, tra cui figurano, senza che essi siano nemmeno predominanti, anche quelli che attengono alle relazioni del Contribuente con la sua famiglia di origine, e perchè, dall'altro lato, la mera contrapposizione della valutazione del Contribuente alla valutazione del giudice, senza una critica specifica della motivazione dell'accertamento dell'autorità, non può nemmeno esser presa in considerazione. Affinchè siano chiare le ragioni profonde dell'inammissibilità della censura in esame, si deve tener conto del fatto che, per volontà dell'ordinamento giuridico conforme alla natura delle cose in tema di certezza, al di fuori della certezza convenzionale tra le parti del rapporto giuridico, ossia della certezza che si consegue attraverso

l'accordo dei soggetti contrapposti nel rapporto giuridico, la devoluzione da esse operata all'autorità giurisdizionale della risoluzione della loro controversia comporta il trasferimento ad un terzo - il giudice - del potere di creare quella certezza che esse non sono state in grado di trovare consensualmente; se, poi, una parte ritenga insoddisfacente la pronuncia del giudice e intenda impugnarla, essa non può limitarsi a contrapporre alla certezza autoritativamente creata la "sua" pretesa "certezza", che non esisteva in origine, perchè non condivisa dall'altra parte, e che è stata, sia pure provvisoriamente e per la prima volta, creata dalla pronuncia del giudice; la parte impugnante deve, invece, spingersi, pena l'inammissibilità della lagnanza, fino a criticare il procedimento logico seguito dal giudice e l'esternazione del suo processo cognitivo e del suo risultato (per questo duplice profilo strutturale della sentenza, v., da ultimo, Corte di Cassazione 30 dicembre 2009, n. 27935). Poichè nel caso in esame, invece, il ricorrente, senza contestare la posizione assunta dal giudice d'appello con adeguato ragionamento, si è limitato ad affermare di aver il domicilio all'estero e di averlo provato, egli ha semplicemente contrapposto alla "certezza" acquisita dal giudice la sua visione del fatto, incerta originariamente, perchè non condivisa dalla controparte (l'Ufficio tributario) e contraddetta, poi, autoritativamente dalla certezza creata dalla CTR.

In conclusione, la sua censura è inammissibile per mancanza di specificità.

10.2.4. Anche la censura relativa alla negata rilevanza del periodo di permanenza in Italia per almeno 183 giorni nel 1997 è inammissibile. Infatti, nell'[art. 2](#), comma 2, T.U.I.R., sono contenute tre norme tra loro fungibili, delle quali quella invocata dal ricorrente nella subcensura in esame è così formulata: "ai fini delle imposte sui redditi si considera residente la persona che per la maggior parte del periodo d'imposta ha nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del Codice civile". La formula di questa norma, diviene, esplicitando l'[art. 43](#) c.c., oggetto del rinvio: "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". Orbene, la CTR ha accertato, per le ragioni che sono illustrate nella parte della sentenza qui riprodotta nel p.3.e), che la relazione domiciliare del Contribuente con Riolo Terme è una situazione di fatto che si è protratta per l'intero 1997. Opporre all'accertamento del giudice di secondo grado la propria valutazione dei fatti e la propria diversa opinione sul proprio domicilio, come fa il ricorrente limitandosi a sostenere di esser stato prevalentemente in giro per il mondo e di avere a Montecarlo le sue prevalenti relazioni sociali, significa contraddire la propria volontà, espressa con il ricorso introduttivo e con l'appello, di devolvere all'autorità giurisdizionale il compito di creare quella certezza, intorno al suo domicilio, che egli non è riuscito a creare preventivamente su base convenzionale con la controparte del rapporto giuridico tributario. Come s'è poc'anzi illustrato nel 10.2.3, egli potrebbe, dopo la pronuncia del giudice, solo contestarne il procedimento di accertamento e la relativa motivazione, ma lo dovrebbe fare, con il ricorso per cassazione, a pena d'inammissibilità, in maniera specifica e autosufficiente.

11. Il sesto motivo d'impugnazione.

11.1.1. Il sesto motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente

rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 4; eventuale questione di legittimità costituzionale dello stesso. Violazione degli [artt. 3](#), [24](#) e [111](#) Cost.. Violazione degli [artt. 2727](#) e [2729](#) c.c.. Violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#), nullità della sentenza e violazione dell'art. 112 c.p.c., in virtù del richiamo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 1](#), comma 2. Omessa, insufficiente e contraddittoria pronuncia su un punto decisivo della controversia. Erronea valutazione del Giudice sulla valenza degli elementi probatori acquisiti (art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5)".

11.1.2. Con il sesto motivo d'impugnazione si censurano, sotto vari profili, quei capi della sentenza d'appello che si son qui testualmente riprodotti nel p.3.f) e g).

11.1.2.1. Con riguardo all'inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi rese in sede procedimentale il ricorrente sostiene che il riconoscimento, operato dalla CTR, del loro valore meramente indiziario sarebbe precluso dal fatto che "l'avviso di accertamento risulta motivato... con un mero richiamo al p.v.c...., nonché a delle presunte dichiarazioni dello stesso Capi-rossi, in realtà inesistenti, ed alle risultanze di una verifica eseguita nei confronti della Rainbow srl, il cui p.v.c. non è mai stato allegato nè notificato". Il comportamento dei verificatori si sarebbe, in realtà, "sostanzialmente in un aggiramento del divieto di prova testimoniale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#)". Si afferma, poi, che, "anche se il Giudice di merito avesse voluto ammettere le risultanze istruttorie, così illegittimamente acquisite, quali meri indizi, avrebbe dovuto valutarli, in maniera paritetica, assieme ad altri elementi probatori forniti dal ricorrente quali: dichiarazioni sostitutive di atto notorio (aventi valore anch'esse di meri indizi) e prove documentali (che quali prove storiche hanno un valore superiore ai meri indizi), così che solo la comparazione degli elementi forniti dalle parti, poste necessariamente su di un piano di parità dall'[art. 111](#) Cost., avrebbe potuto fornire al Giudice di appello la possibilità di decidere in un giusto processo".

In alternativa alla dichiarazione di inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi, la Corte non potrebbe che sollevare la questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 7](#), comma 4, nella parte in cui esclude la prova testimoniale nel processo tributario per contrasto con gli [artt. 3](#), [24](#) e [112.2](#) Cost..

11.1.2.2. Alla CTR si rimprovera anche di aver ritenuto che l'Ufficio abbia fatto ricorso a una serie di presunzioni a cascata, prive dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza con violazione degli [artt. 2727](#) e [2729](#) c.c.. Segue un'esposizione teorica sulla presunzione, al termine della quale il ricorrente si chiede "se le sole dichiarazioni di terzi,... aventi, al più, natura di mero indizio,... siano idonee a costituire da sole e senza bisogno di ulteriori validi elementi di riscontro, una premessa sufficientemente certa e provata per essere assunta come termine iniziale dell'argomentazione logica che supporta il mezzo di prova basato su presunzioni semplici", le quali, nel caso di specie, "si risolvono in una duplice presunzione (se non addirittura triplice): una per accertare il domicilio in capo al C., l'altra per imputargli rapporti giuridici di cui non è titolare e, l'altra ancora, per la materiale percezione del reddito che ne scaturisce".

Il ricorrente lamenta, inoltre, "l'omesso esame di tutta la documentazione legittimamente depositata dal ricorrente in appello,

costituita da dichiarazione e contratti (mai contestati dall'ufficio) idonei a smentire quei presunti riscontri posti a base della pretesa erariale".

La sentenza, poi, sarebbe insufficiente e contraddittoria nella parte in cui "prima riconosce portata indiziaria alle... dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori, per poi sostenere che la sentenza di primo grado si sarebbe fondata anche su altri elementi di riscontro che chiama elementi obiettivi come: gli estratti conto bancali, le fatture emesse a fronte delle prestazioni agonistiche del C., la disponibilità in Riolo Terme di una villa, l'intestazione (a lui) delle relative utenze, un pagamento ICI fatto eccezionalmente una sola volta per conto del proprietario della Società proprietaria dell'immobile in altre annualità. Per poi sostenere... che tali aspetti sarebbero stati del tutto trascurati dall'appellante. Al riguardo non si comprende come tale Giudice abbia potuto definire obiettivi elementi che in realtà sono mere congetture che sono state sin dal primo grado di giudizio smentite dal ricorrente e successivamente contestate al punto n. 4 dell'appello e della memoria difensiva depositata il 22/04/2004".

Seguono considerazioni sulle prove, fornite in grado di merito, relative alla villa di Riolo Terme, al rapporto del pilota con i suoi tifosi, alla sua presenza fisica nel territorio italiano, per concludere nel senso che "alla luce di quanto prodotto dal ricorrente la CTR non poteva che rilevare la debolezza delle illazioni dell'Ufficio, rispetto alla realtà dei fatti, provata documentalmente dal C., ma ha ommesso di esaminarla (così come affermato nella sentenza impugnata)".

11.1.2.3. Il ricorrente critica, infine, la motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui, "nel respingere il motivo di gravame relativo all'utilizzo della doppia presunzione, i Giudici di appello rilevano incompleti riferimenti bibliografici. Risultano infatti ignorati altri autorevoli autori (che il divieto posto dall'art. 112 disp. att. c.p.c., comma 3, non consente di menzionare". Infatti, il citato art. 112 disp. att. c.p.c., comma 3, parla di tutt'altro (istanza di decisione secondo equità) ed, inoltre, si ritiene che gli orientamenti dottrinari citati, sulla prova presuntiva, siano prevalenti".

11.1.2.4. A conclusione del sesto motivo d'impugnazione il ricorrente chiede:

a) se la Corte "non ravvisi la necessità di cassare la sentenza impugnata, per aver ammesso in favore della sola parte pubblica, l'introduzione nel processo di vere e proprie prove testimoniali, tramite acquisizione del p.v.c..., contenenti dichiarazioni di terzi soggetti controinteressati, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 4";

b) "se la sentenza impugnata non vada cassata per non aver i Giudici di appello vagliato i predetti elementi indiziari attraverso una corretta comparazione con altri elementi indiziari e con i documenti prodotti dal ricorrente, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#), art. 112 c.p.c., e [artt. 3](#), [24](#) e [111](#) Cost.";

c) "se i Giudici di appello non abbiano ommesso di rilevare come l'accertamento avesse posto i medesimi elementi indiziari (contestati e, quindi non fatti noti e pacifici) alla base di una serie di presunzioni a cascata, al fine di dimostrare prima che il C. fosse domiciliato in Italia, poi per attribuirgli la titolarità di rapporti giuridici in Italia e poi nella determinazione di un reddito stellare contestatogli, in violazione degli [artt. 2727](#) e [2729](#) c.c.";

d) in subordine, si chiede che sia concessa "la possibilità al ricorrente di difendersi, utilizzando la prova testimoniale richiesta e negata dal Giudice di appello e, quindi, di ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del divieto posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 4, per violazione degli [artt. 3, 24](#) e [111](#) Cost."

11.2. Le numerose questioni sollevate sono esaminate nello stesso ordine con cui il ricorrente le ha prospettate nelle sue conclusioni, qui testualmente riprodotte nel 11.1.2.4. Infine, si esaminerà la censura qui riprodotta nel 11.1.2.3, che non è oggetto di una specifica domanda conclusiva.

11.2.1. Alla domanda se la Corte "non ravvisi la necessità di cassare la sentenza impugnata, per aver ammesso in favore della sola parte pubblica, l'introduzione nel processo di vere e proprie prove testimoniali, tramite acquisizione del p.v.c...., contenenti dichiarazioni di terzi soggetti contro-interessati, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 4", si deve dare risposta negativa. Infatti, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità "nel processo tributario, gli elementi indiziali, come la dichiarazione del terzo - nella specie, acquisita dalla guardia di finanza nel corso di un'ispezione, il cui verbale era stato debitamente notificato al contribuente -, concorrono a formare il convincimento del giudice, se confortati da altri elementi di prova; se rivestono i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'[art. 2729](#) c.c., essi danno luogo a presunzioni semplici" (Corte di Cassazione 20 aprile 2007, n. 9402). Già la sentenza della Corte di Cassazione 25 gennaio 2002, [n. 903](#), aveva riconosciuto che "il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie, sancito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 7](#), comma 4, si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio -, e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da terzi, e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente - parte e l'Erario. Tali informazioni testimoniali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziati, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi" (nello stesso senso, Corte di Cassazione 15 novembre 2000, n. 14774). Inoltre, "in tema di contenzioso tributario, il divieto di ammissione della prova testimoniale, sancito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 7](#), comma 4, non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'[art. 2729](#) c.c., comma 2 - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale -, poichè questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario" (Corte di Cassazione 14 agosto 2002, [n. 12210](#)).

11.2.2. Alla domanda "se la sentenza impugnata non vada cassata per non aver i Giudici di appello vagliato i predetti elementi indiziari attraverso una corretta comparazione con altri elementi indiziari e con i documenti prodotti dal ricorrente, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#), art. 112 c.p.c., e [artt. 3, 24](#) e [111](#) Cost.", si deve dare, in astratto,

risposta positiva sulla base della giurisprudenza poc'anzi ricordata e, in particolare sulla base della sentenza di questa Corte 25 marzo 2002, n. 4269, secondo cui "nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, - fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale" posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 7](#), - con il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione"... , va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - beninteso, con il medesimo valore probatorio -, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'[art. 111](#) Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonchè l'effettività del diritto di difesa". Sennonchè l'applicazione di tale principio, che è valido in astratto, è irrilevante per il caso qui controverso, perchè il Contribuente, sottraendosi all'osservanza dell'onere di autosufficienza del ricorso per cassazione, non ha riferito, riproducendo testualmente quelle parti degli atti processuali che siano da lui ritenute rilevanti, quali siano e in che cosa consistano quegli altri elementi probatori che sarebbero stati forniti dal ricorrente e che, se fossero stati comparati con quelli esaminati dalla CTR, avrebbero potuto condurre ad una soluzione per lui diversa e più favorevole. Da un lato, perciò, la censura è inammissibile per mancanza di autosufficienza e, dall'altro lato e conseguentemente, essa inammissibile per mancanza di specificità, in quanto le considerazioni svolte sono tanto generiche da poter esser riferite a qualsiasi controversia, ma non a quella, unica, di cui si discute nella presente causa.

11.2.3. Alla domanda "se i Giudici di appello non abbiano ommesso di rilevare come l'accertamento avesse posto i medesimi elementi indiziari (contestati e, quindi, non fatti noti e pacifici) alla base di una serie di presunzioni a cascata, al fine di dimostrare prima che il C. fosse domiciliato in Italia, poi per attribuirgli la titolarità di rapporti giuridici in Italia e poi nella determinazione di un reddito stellare contestatogli, in violazione degli [artt. 2727](#) e [2729](#) c.c.", si deve dare risposta negativa. Infatti, il ragionamento condotto dalla CTR, qui riprodotto nel p.3.g), enuncia con chiarezza che soltanto il domicilio in Italia è stato accertato per presunzioni, mentre il reddito imponibile è stato accertato per prove dirette. Per la contestazione di una siffatta impostazione sotto il profilo dell'ipotizzato uso plurimo di presunzioni per la prova del medesimo fatto, occorrerebbe dimostrare, per l'appunto, che il medesimo fatto sia stato accertato dal giudice d'appello, ricorrendo più volte, e in serie, a presunzioni diverse. Sennonchè è lo stesso ricorrente a muovere dal presupposto, la cui fallacia non è rilevante per il ragionamento che si sta conducendo, che la CTR avrebbe fatto, sì, ricorso a presunzioni, ma per accertare i tre fatti diversi costituiti dal domicilio, dalla titolarità di dati rapporti giuridici e dalla materiale percezione del reddito. Ammesso che le cose stiano così - e non stanno così perchè solo il primo fatto è stato accertato dalla CTR per presunzione e gli ultimi due fatti sono stati accertati per prova diretta -, ciascuno dei tre fatti sarebbe stato provato, nel ragionamento del ricorrente, ricorrendo a presunzioni autonome e diverse, le quali, pertanto, non sarebbero affatto

collocate in serie per la prova del medesimo fatto.

In conclusione, la subcensura si manifesta priva di qualsiasi fondamento.

11.2.4. Alla domanda subordinata che sia concessa "la possibilità al ricorrente di difendersi, utilizzando la prova testimoniale richiesta e negata dal Giudice di appello e, quindi, di ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del divieto posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 7](#), comma 4, per violazione degli [artt. 3, 24 e 111](#) Cost.", si deve dare risposta negativa per la manifesta infondatezza della questione. Infatti, essa è già stata esaminata dalla Corte costituzionale nella sentenza 21 gennaio 2000, n. 18, e da essa dichiarata infondata. Nè le ragioni addotte dal ricorrente prospettano profili nuovi rispetto a quelli allora esaminati, salvo che per l'[art. 111](#) Cost., a proposito del quale il ricorrente si esprime in termini tanto generici da non convincere intorno alla non manifesta infondatezza della questione.

11.2.5. Resta da esaminare la censura, di cui s'è riferito nel 11.1.2.3, la quale ha per oggetto quella parte della sentenza d'appello che s'è qui testualmente riprodotta all'inizio del p.3.g). Il ricorrente lamenta che la CTR abbia ritenuto incompleti i riferimenti bibliografici effettuati in occasione dall'esposizione, in sede di appello, della teoria della presunzione e che sia stato erroneamente richiamato l'art. 112 disp. att. c.p.c., comma 3, per giustificare la mancata motivazione del giudizio di incompletezza. In ogni caso il ricorrente ribadisce la sua opinione secondo la quale sarebbe prevalente l'orientamento dottrinale rappresentato nella bibliografia da lui citata.

La censura è inammissibile, perchè, a parte l'inosservanza del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione e l'irrilevanza della questione per la risoluzione della presente controversia, essa mira ad ottenere dalla Corte e, per suo tramite, dal giudice d'appello, la risoluzione, in sede giurisdizionale, di una discussione sulla prevalenza degli orientamenti dottrinali in tema di presunzione. Si tratta di un'attività propria della scienza giuridica, che trova la sua sede tipica nella relativa letteratura e che è, invece, implicitamente preclusa al giudice dal R.D. 18 dicembre 1941, n. 1368, art. 118, comma 3, contenente le "Disposizioni per l'attuazione del Codice di procedura civile e disposizioni transitorie", per il quale nella motivazione della sentenza "In ogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici". Non che il giudice possa ignorare che tra i formanti del diritto opera, con la forza che riesce ad esprimere con la sua capacità dimostrativa nell'interpretazione normativa, anche la dottrina giuridica, ma egli deve utilizzare i suoi contributi in quei termini concettuali e sostanziali che siano strettamente strumentali rispetto alla risoluzione del caso controverso, restandogli precluso l'esame di tutte le questioni che, come quella qui prospettata, potrebbero essere risolte solo nella forma necessaria della documentazione bibliografica.

11.2.6. In conclusione, anche il sesto motivo dev'essere rigettato.

12. Il settimo motivo d'impugnazione.

12.1.1. Il settimo motivo d'impugnazione è introdotto dalla seguente rubrica: "Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia. Illegittima imputazione al C. di rapporti giuridici in Italia e illegittima ricostruzione del presunto reddito

imponibile. violazione e falsa applicazione del . gs. n. 546 del 1 2 [art. 36](#) in virt del richiamo di cui al . gs. n. 546 del 1 2 [art. 61](#) in relazione all art. 112 c.p.c. violazione e falsa applicazione degli [artt. 2727](#) e [272](#) c.c. violazione e falsa applicazione del . gs. n. 546 del 1 2 [art. 7](#) violazione e falsa applicazione degli [art. 1322](#) [1362](#) e [131](#) c.c. del .P. . n. 17 del 1 6 artt. 1 e [4](#) e [50](#) all'epoca vigente e [art. 2222](#) c.c. violazione dell [art. 53](#) ost. violazione dell [art. 20](#) c.c. violazione dell [art. 271](#) c.c. in combinato disposto con gli artt. 214 e 215 c.p.c. art. 360 c.p.c. nn. 3 4 e 5 c.p.c. .

12.1.2. con il settimo motivi di impugnazione si contestano nelle parti della sentenza d'appello che si sono qui riprodotte alla fine del p.3.g e nel p.3.h .

Il ricorrente ricorda che egli ha ceduto la propria immagine e ogni altro diritto relativo alla propria attività sportiva alla società olandese Obin edbreast nterprises . . specializzate nella gestione dell'immagine e dell'attività sportiva di atleti e artisti... a predetta concessione... non può configurare la fattispecie di laoro autonomo... così come non può costituire una prestazione di servizi... a guardia di Finanza... nei due p. .c. del 17 novembre 1 e 1 agosto 2000 quest'ultimo relativo all'annualità 1 adombra l'ipotesi che la società... Fosse riconducibile alla persona di . e che pertanto i compensi indicati nei contratti stipulati da tale società con diversi sponsors fossero da imputare sia sotto il profilo delle . che dell al ricorrente . i descrivono poi le prove che il contribuente avrebbe addotto per contrastare la tesi dei verificatori concludendo nel senso che l'ufficio e il giudice di merito pertanto ignorano completamente che gli sponsor avevano stipulato contratti di sponsorizzazione con la Obin che la stessa aveva fatturato i compensi incassati ed aveva fatturato regolarmente le operazioni di pubblicità . e ragioni del contribuente sarebbero state riconosciute da una sentenza della P di Faenza passata in giudicato e dallo stesso direttore dell'ufficio di Faenza che aveva firmato l'accertamento in una nota del 2002 non prodotta in giudizio dall'ufficio. a si sarebbe sostituita all'ufficio e avrebbe apoditticamente statuito che la società avrebbe svolto la funzione di schermo a copertura del contribuente fornendo una arbitraria e apodittica interpretazione dell'accordo posto in essere tra il . e la società olandese... senza nemmeno esaminare il contratto prodotto in giudizio dallo stesso ricorrente e non contestato né disconosciuto dall'ufficio. secondo il ricorrente in base a tale contratto chi incassa il corrispettivo delle sponsorizzazioni la Obin chi emette le fatture alle società sponsor la Obin inoltre nessuna carica societaria riveste il . in tale società e nessun rapporto di laoro dipendente lo lega a tale società olandese... il . percepita dalla società licenziataria Obin la maggiore delle somme tra 200.000 e il 30% esclusa e/o qualsiasi altra tassa e onere applicabile della somma delle royalties lorde e dei pagamenti direttamente e indirettamente ricevuti dal licenziatario Obin in relazione ad ogni licenza o sublicenza o dalla gestione dei diritti . egue la descrizione del contenuto di numerosi articoli del contratto e si conclude affermando che sulla base della documentazione prodotta dal . ma non esaminata dal giudice di appello non poteva che risultare evidente l'infondatezza oltre che l'illegittimità giuridica della ricostruzione dei presunti compensi contestati al Pilota. con solo ma considerato che lo stesso ufficio fiscale ritiene determinante

per la soluzione della controversia la produzione del contratto... il giudice di appello avrebbe dovuto prendere in considerazione tale documento prodotto dal ricorrente o avvalendosi dei poteri istruttori loro conferiti dal . gs. n. 546 del 1 2 [art. 7](#) avrebbe dovuto ordinare l'acquisizione del contratto stesso presso la sede della società olandese.

Si contesta poi l'affermazione della sentenza secondo la quale gli uffici avrebbero esaminato contratti, fatture, bonifici e accreditamenti. Tali affermazioni assurde e infondate sono state smentite... dal chiaro disposto della sentenza della Corte di Cassazione...

In conclusione del settimo motivo di impugnazione il ricorrente chiede alla Corte:

a) se non sia necessario cassare la sentenza impugnata con la quale è stata ritenuta corretta e provata la determinazione del presunto reddito contestato al ricorrente, attraverso l'imputazione allo stesso dei rapporti giuridici facenti capo ad altro soggetto ritenuto interposto senza apportare alcun elemento probatorio in tal senso ed anzi in contrasto con l'accertamento di fatto sul punto contenuto in sentenza passata in giudicato in materia di imposte per lo stesso anno d'imposta con violazione degli [artt. 2727](#) e [272](#) c.c. [art. 20](#) c.c.

b) se non costituisca nullità della sentenza l'aver ommesso di esaminare la documentazione probatoria prodotta dal ricorrente sul punto e l'aver ommesso di esercitare i poteri istruttori per acquisire documentazione dalla banca al fine di accertare l'estraneità del ricorrente alla compagnia sociale della società olandese che lo gestiva a cui andavano imputati i compensi percepiti dal ricorrente dagli sponsors con violazione del . gs. n. 546 del 1 2 [artt. 7](#), [36](#) e [5](#) e art. 112 c.p.c.

c) se la sentenza impugnata non vada cassata perché non tenendo conto del contratto prodotto in giudizio dal ricorrente tra la olandese e l'interprises... e il contratto la cui conformità all'originale non è mai stata disconosciuta dalla banca ai sensi degli artt. 214 e 215 c.p.c. ed abbia quindi acquisito la stessa efficacia probatoria dell'originale... abbia violato il principio dell'autonomia contrattuale delle parti [artt. 1322](#), [1362](#) e [131](#) c.c. ed il principio di effetti a capacità contributiva ex [art. 53](#) cost. nonché abbia determinato una violazione e falsa applicazione dell'[art. 2222](#) c.c. e del .P. . n. 17 del 1 6 artt. 1 [4](#) e [50](#) violazione determinata anche dalla assenza di prova della materiale percezione dei compensi contestati nonostante gli accertamenti bancari effettuati.

d) se non violi il .P. . n. 17 del 1 6 [art. 50](#) la sentenza impugnata nella parte finale in cui ritiene di non potersi far luogo ad alcun concorso di spese in difetto di qualsiasi documentazione al riguardo.

In fatti il ricorrente chiede a sin dal primo grado in via meramente subordinata e nella denegata ipotesi il giudice a esse ritenuto reddito di lavoro autonomo da assoggettare ad imposizione in talia quello contestato gli ennesimo quanto meno riconosciuto un concorso di spese calcolato forfettariamente sui presunti compensi imputatigli.

12.2. Le questioni sollevate sono esaminate nello stesso ordine con cui il ricorrente le ha prospettate nelle sue conclusioni qui testualmente riprodotte nel 11.2.3. La seconda di esse inoltre pone una questione identica a quella sollevata con il secondo motivo di impugnazione che viene perciò esaminata congiuntamente nel 12.2.2 come ci si era riservati di fare nel 7.2.

12.2.1. Alla domanda "se non vi sia necessità di cassare la sentenza impugnata, con la quale è stata ritenuta corretta e provata la determinazione del presunto reddito contestato al C., attraverso l'imputazione allo stesso dei rapporti giuridici facenti capo ad altro soggetto, ritenuto interposto senza apportare alcun elemento probatorio in tal senso ed anzi in contrasto con l'accertamento di fatto sul punto, contenuto in sentenza passata in giudicato in materia di IVA per lo stesso anno d'imposta (con violazione degli [artt. 2727](#) e [2729](#) c.c., [art. 2909](#) c.c.)", si deve dare risposta negativa, perchè non risulta depositata alcuna sentenza munita della clausola del suo passaggio in giudicato, la cui efficacia possa essere estesa alla presente controversia.

12.2.2. Alla domanda "se non costituisca nullità della sentenza l'aver ommesso di esaminare la documentazione probatoria prodotta dal ricorrente sul punto e l'aver ommesso di esercitare i poteri istruttori per acquisire documentazione dall'Olanda, al fine di accertare l'estraneità del C. alla compagine sociale della Società olandese che lo gestiva, cui andavano imputati i compensi percepiti dal Team e dagli sponsors (con violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, [artt. 7](#), [36](#) e [58](#), e art. 112 c.p.c.)", si deve dare risposta negativa. Infatti, nonostante la CTR nell'incipit della motivazione della sua sentenza affermi che il suo esame si è limitato "allo stato della sola documentazione offerta in primo grado ed integrata con l'acquisizione officiosa di copia del p.v.c." (ultima riga della pagina 3 e prima riga della pagina 4 della sentenza impugnata inserite nel più ampio contesto qui testualmente riprodotto nel p.3.a)), nel corso della restante parte della lunga motivazione (pagine 4 - 14 della sentenza d'appello) si ha modo di constatare, come può dedursi dalle parti che se ne sono riprodotte nel p.3 (una serie delle dichiarazioni sostitutive (p.3.e); il contratto con la R.R.E. (p.3.e); il riferimento alla mancanza di qualsiasi documentazione in tema di concorso di spese (p.3.h)), che la CTR ha tenuto conto sia dei documenti prodotti dal Contribuente in appello sia del contratto da lui esibito. Con il che si ritiene infondato anche il secondo motivo d'impugnazione.

12.2.3. Risposta negativa si deve dare anche alla domanda "se la sentenza impugnata non vada cassata perchè, non tenendo conto del contratto prodotto in giudizio dal ricorrente tra la Robin Redbrreast Enterprises B.Y. e il C., la cui conformità all'originale non è mai stata disconosciuta dall'Agenzia delle Entrate ai sensi degli artt. 214 e 215 c.p.c., ed abbia quindi acquisito la stessa efficacia probatoria dell'originale..., abbia violato il principio dell'autonomia contrattuale delle parti, [artt. 1322](#), [1362](#) e [1381](#) c.c., ed il principio di effettiva capacità contributiva ex [art. 53](#) Cost., nonchè abbia determinato una violazione e falsa applicazione dell'[art. 2222](#) c.c., e del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 1, [49](#) e [50](#), violazione determinata anche dalla assenza di prova della materiale percezione dei compensi contestati, nonostante gli accertamenti bancari effettuati". Infatti, vale anche per questa questione, anzitutto, la constatazione, appena esposta nel precedente, che la CTR ha tenuto conto del contratto stipulato dal Contribuente con la società olandese, onde la lagnanza è priva di fondamento. Inoltre, l'affermazione del Contribuente secondo cui mancherebbe la prova della materiale percezione dei compensi contestati contrasta immotivatamente con le diffuse argomentazioni attraverso le quali la CTR ha accertato i fatti di causa, ha acquisito i mezzi di prova e li ha valutati, come si può ancora una volta verificare

ripercorrendo le parti della sentenza d'appello che si sono ampiamente riprodotte nel 3. Valgono anche a questo proposito le considerazioni già svolte sulla natura della certezza e sui modi attraverso i quali essa può essere conseguita secondo la normazione che la regola sul piano sostanziale e sul piano processuale.

12.2.4. La domanda "se non violi il D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 50](#), la sentenza impugnata nella parte finale in cui ritiene di non potersi far luogo ad alcun concorso di spese, in difetto di qualsiasi documentazione al riguardo. Infatti, il ricorrente chiedeva, sin dal primo grado, in via meramente subordinata e nella denegata ipotesi il Giudice avesse ritenuto reddito di lavoro autonomo da assoggettare ad imposizione in Italia quello contestato, gli venisse quanto meno riconosciuto un concorso di spese, calcolato forfettariamente, sui presunti compensi imputatigli", è inammissibile, perchè essa è proposta in violazione dell'onere di autosufficienza del ricorso per cassazione. Infatti, a fronte dell'affermazione della CTR, secondo la quale manca qualsiasi documentazione idonea a dimostrare la fondatezza della pretesa del Contribuente, questi si limita a reiterare la sua domanda, senza riferire se, in quali atti e in quali termini egli abbia avanzato la sua pretesa e quali siano le prove addotte per sostenerla.

13. L'ottavo motivo d'impugnazione.

13.1.1. L'ottavo motivo d'impugnazione è presentato sotto la seguente rubrica: "Insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia. Violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 36](#), e art. 112 c.p.c., (art. 360 c.p.c., n. 5). Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, [artt. 5](#), [12](#) e [17](#), (art. 360 c.p.c., n. 3)".

13.1.2. Con l'ottavo motivo d'impugnazione si censura quel capo della sentenza d'appello, che s'è qui testualmente riprodotto nel p.3.c).

Il ricorrente osserva che i "rilievi difensivi del ricorrente, in ordine al profilo sanzionatorio costituivano solo un approfondimento dell'illegittimità dell'intero atto di accertamento impugnato dal C.. Veniva, infatti, evidenziato anche il difetto di motivazione dell'atto di accertamento, con violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 17](#), comma 1, che specificamente stabilisce che: "l'avviso di irrogazione sanzioni è motivato a pena di nullità". Ebbene nella parte motiva degli atti Erariali nulla era detto in ordine all'elemento soggettivo del C. come previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 5](#). Nel nuovo regime delle sanzioni tributarie non penali, la responsabilità è rigorosamente condizionata, oltre all'imputabilità dell'agente, alla provata dolosità o colposità del suo comportamento; ove manchi l'elemento psicologico, divenuto essenziale alla fattispecie sanzionatoria, l'illecito non sussiste e non è naturalmente in alcun modo punibile la mera condotta materiale; Del pari non si comprendevano le ragioni della non completa applicazione dell'art. 12, stesso decreto, che permette l'applicazione di una sanzione unitaria anche nel caso di più periodi d'imposta e di tributi diversi".

13.2. Il motivo è inammissibile, perchè esso è formulato senza che sia rispettato l'onere di autosufficienza del ricorso per cassazione. Infatti, poichè la CTR ha accertato l'inammissibilità del motivo d'impugnazione, in sede di appello, relativo alle sanzioni, per la tardiva vita della sua proposizione soltanto con la memoria, e poichè il ricorrente per cassazione sostiene, invece, che le considerazioni svolte nella memoria avrebbero costituito soltanto l'approfondimento di una censura proposta con l'atto di

appello, egli avrebbe dovuto riprodurre testualmente, nel suo ricorso in questa sede, sia quelle parti dell'atto di appello che sarebbero state riferite alla censura sulle sanzioni sia quelle parti della memoria che sarebbero state dedicate al medesimo tema. Solo così questa Corte, che non può accedere direttamente agli atti di causa, sarebbe stata posta in condizione di verificare r(in)fondatezza della censura proposta con l'ottavo motivo d'impugnazione.

14. Conclusioni.

14.1. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso.

14.2. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese: processuali relative al giudizio di cassazione per Euro 25.100,00 (venticinquemila e cento), di cui Euro 25.000,00 (venticinquemila) per onorari, oltre al contributo unificato e agli accessori di legge.