

## Sentenza del 03/03/2017 n. 5388 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

### Intitolazione:

Accertamento Irpef - Residenza all'estero - Contratto di locazione - Prova

### Massima:

Il giudice di merito chiamato a valutare la effettiva residenza all'estero deve considerare anche la stipula di un contratto di locazione di un immobile nello Stato estero da parte del contribuente e, pertanto, il contratto di affitto e le fatture relative alle utenze risultano determinanti per provare la residenza oltre confine. Illegittimo, dunque, l'accertamento a fini IRPEF con il quale veniva accertato un diverso reddito, presumendo la residenza fiscale in Italia, in quanto, nella fattispecie viene rilevato un difetto nella coerenza logico-formale nell'attività del giudice di merito di individuazione delle fonti del proprio convincimento, posto che ai fini dell'accertamento dei redditi ha ommesso di valutare la documentazione riguardante il contratto di locazione sottoscritto e registrato.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

### Testo:

Svolgimento del processo

S.D., tennista professionista, propone ricorso per cassazione, sulla base di sei motivi, illustrati con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria che, rigettandone l'appello, ha dichiarato la fondatezza della pretesa manifestata con l'avviso di accertamento ai fini dell'IRPEF per l'anno 1999 con il quale, presumendo la sua residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2 bis tuir, ancorchè egli avesse assunto il (-----) la residenza nel (-----), veniva accertato un reddito di circa Euro 562.000, ridotto in primo grado ad Euro 500.000 circa, relativo a proventi di lavoro autonomo per partecipazione a tornei e per sponsorizzazioni.

Il giudice d'appello ha infatti ritenuto non provata la residenza all'estero del S., il quale non aveva vinto la presunzione posta, per i paesi a fiscalità privilegiata, dall'art. 2, comma 2 bis tuir; in ordine alla misura del reddito accertato, poi, ha confermato la riduzione operata dal giudice di prime cure.

Secondo la Commissione regionale, in particolare, "la documentazione fornita dall'appellante in primo grado e richiamata nell'atto di appello non è idonea a provare la effettiva residenza del contribuente nel (-----), con riferimento all'anno 1999, per i motivi di seguito esposti: il contratto di affitto prodotto non è sottoscritto dal locatore e non risulta essere stato registrato. Le fatture di Monaco Telecom non sono riferite all'anno in esame che è il 1999. Le fatture di Monaco Telecom Mobiles iniziano dal mese di febbraio 2001. Il contratto stipulato per l'utenza televisiva è datato 26/06/2001". Nei n. 50 tabulati bancari del Monte dei Paschi Banque di Montecarlo, inerenti (a) n. 250 addebiti sulla carta di credito non risultano movimenti per l'anno 1999".

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

### Motivi della decisione

Col primo motivo del ricorso, denunciando "in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza sul principale fatto controverso e decisivo per il giudizio in violazione dell'art. 115 c.p.c., in correlazione all'art. 2, comma 2 bis tuir", il contribuente, premesso che "in sede di appello, invero, è stato depositato il contratto di locazione regolarmente sottoscritto e registrato" (e che nell'atto di appello egli aveva dedotto che "il contratto di locazione contestato, infatti, come si evince dalla documentazione che si ripropone in allegato, risulta regolarmente sottoscritto e registrato"), contratto confortato da documenti, prodotti in primo grado, afferenti l'anno 1999 e 2000 - allegati in riproduzione fotostatica al ricorso per cassazione -, si duole che il detto contratto (-----) non sia stato, insieme con la documentazione relativa, correttamente valutato - avendo il giudice d'appello, contrariamente al vero, testualmente affermato che "il contratto di affitto prodotto non è sottoscritto dal locatore e non risulta registrato". Ed assume che se la CTR avesse invece valutato correttamente contratto e documenti, "avrebbe ben potuto riconoscere l'assoluta idoneità della prova del rapporto giuridico in contestazione tale da determinare inequivocabilmente una decisione completamente diversa ed opposta rispetto a quella adottata. Se infatti è vero che il giudice di merito è libero di individuare e scegliere le fonti del proprio convincimento, è però altrettanto vero che ha tuttavia l'obbligo non solo di tener conto di tutti gli elementi regolarmente acquisiti al giudizio, ma anche di indicare il contenuto di tali fonti ed il criterio che ha presieduto a tale scelta.

Con il secondo ed il terzo motivo denuncia l'insufficienza della motivazione, rispettivamente, in punto di quantificazione del reddito imponibile ai fini IRPEF, e con riguardo alle presunzioni impiegate, del tutto prive della base stessa della presunzione, vale a dire i fatti noti, con conseguente decisione logicamente incoerente ed affetta da errore di diritto.

Con il quarto motivo denuncia la violazione dell'art. 115 e 116 c.p.c., e degli artt. 2729 e 2727 c.c. sostenendo non essere stata rispettata la disciplina della prova per presunzioni; con il quinto motivo denuncia, sotto il profilo dell'error

in procedendo, l'omessa pronuncia su uno dei motivi di impugnazione, e con il sesto, infine, la violazione dell'art. **115 c.p.c.** e dell'**art. 2697 c.c.**, dolendosi del mancato rispetto del principio dell'onere della prova con riguardo alla pretesa impositiva ed alla mancata risposta a domande contenute nel questionario a lui inviato ai sensi del **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32.**

Il primo motivo è fondato.

Nel giudizio di cassazione, infatti - secondo il consolidato insegnamento di questa Corte -, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando, così, liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge). Conseguentemente, per potersi configurare il vizio di motivazione su un asserito punto decisivo della controversia, è necessario un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata, avrebbe portato ad una diversa soluzione della vertenza. Pertanto, il mancato esame di elementi probatori, contrastanti con quelli posti a fondamento della pronuncia, costituisce vizio di omesso esame di un punto decisivo solo se le risultanze processuali non esaminate siano tali da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre risultanze sulle quali il convincimento è fondato, onde la ratio decidendi venga a trovarsi priva di base" (ex multis, Cass. n. 9368 del 2006, n. 25608 del 2013).

Nella specie non può non rilevarsi un difetto nella coerenza logico formale coerenza logico-formale nella attività del giudice di merito di individuazione delle fonti del proprio convincimento e di scelta, tra le complessive risultanze del processo, di quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, ove si consideri che, in un giudizio avente ad oggetto l'accertamento dei redditi per il periodo d'imposta 1999, ha omesso di valutare proprio la documentazione (allegata in copia nel corpo del ricorso) - anche se prodotta in appello nell'esercizio della facoltà fatta salva nel processo tributario dal **D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58**, u.c., - riguardante l'anno 1999 (contratto di locazione sottoscritto e registrato; il contratto con la banca del (-----); fatture dell'elettricità e del gas del 1999).

E che il fatto controverso (oggetto di tale prova documentale) fosse decisivo per il giudizio - che cioè "le risultanze processuali non esaminate siano tali da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre risultanze sulle quali il convincimento è fondato" - emerge dalla stessa motivazione della sentenza impugnata ("la Commissione considera che la documentazione fornita dall'appellante e richiamata nell'atto di appello non è idonea a provare la effettiva residenza del contribuente nel (-----), con riferimento all'anno 1999, per i motivi di seguito esposti: il contratto di affitto prodotto non è sottoscritto dal locatore e non risulta essere stato registrato. Le fatture di Monaco Telecom non sono riferite all'anno in esame che è il 1999. Le fatture di Monaco Telecom Mobiles iniziano dal mese di febbraio 2001. Il contratto stipulato per l'utenza televisiva è datato (-----)". Nei n. 50 tabulati bancari del Monte dei Paschi Banque di Montecarlo, inerenti (a) n. 250 addebiti sulla carta di credito non risultano movimenti per l'anno 1999").

Il primo motivo del ricorso deve essere pertanto accolto, assorbito l'esame degli ulteriori motivi, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2016.

Depositato in Cancelleria il 3 marzo 2017