

*Sent. n. 16 del 27 marzo 2000 (ud. del 24 gennaio 2000)
della Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. XIX - Pres. Sinisi, Rel. Cremonini
Irpef - Soggetti passivi - Trasferimento all'estero - Iscrizione all'AIRE
(anagrafe italiani residenti all'estero) - Sufficienza - Non sussiste -
Mantenimento degli affari e degli interessi nel territorio dello Stato e
abitudine della dimora - Soggettività passiva - Sussiste - [Art. 2](#), D.P.R.
22 dicembre 1986, n. 917*

Massima - Per effetto dell'espresso rinvio al codice civile, operato dall'[art. 2](#), comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, l'apprezzamento in ordine alla sussistenza del domicilio e della residenza di una persona fisica, onde inferirne lo status di soggetto passivo Irpef residente, deve essere informato alla stregua dei tratti caratterizzanti i due istituti, siccome individuati dalla dottrina e dalla giurisprudenza civilistica, dovendosi per conseguenza guardare essenzialmente al carattere dell'abitudine della dimora e del mantenimento degli affari e degli interessi, patrimoniali e familiari, nel territorio dello Stato.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpef-Ilor anno 1989)

Fatto - Con ricorso depositato in data 23 gennaio 1998, L.P. impugnava di fronte alla Commissione tributaria provinciale di Modena l'avviso di accertamento notificatogli dall'ufficio imposte dirette di quella città, nel quale, per l'anno 1989, a fronte di un reddito dichiarato in lire 3.051.000, veniva accertato un reddito di lavoro autonomo, pari a lire 2.569.051.000 ed un reddito di capitale per lire 6.000.000. L'accertamento determinava un maggior debito per Irpef, pari a lire 1.210.591.000 e per Ilor di lire 972.000 e l'applicazione di pene pecuniarie per complessive lire 2.424.576.000, comminate per incomplete dichiarazioni, oltre che, in minima parte, per omessa tenuta della contabilità.

Il provvedimento veniva sorretto da 19 pagine di motivazione, relative a molteplici aspetti delle attività realizzate dal contribuente, fossero esse di tipo artistico, di tipo commerciale ovvero di partecipazione e si fondava sul presupposto dell'assoggettamento del P. agli obblighi tributari del proprio Paese di appartenenza, nonostante la sua iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

L'accertamento, nel suo complesso, valutava partecipazioni in società ed enti commerciali, indagini bancarie, elargizioni a familiari, dichiarazioni bibliografiche o giornalistiche, notizie pubbliche, relative a partecipazioni a manifestazioni artistiche, la determinazione dei relativi compensi e del conseguente reddito.

A fronte del provvedimento erariale, il contribuente, come detto.

proponeva tempestivo ricorso, sollevando numerosi argomenti difensivi a sostegno dell'impugnazione, argomenti che, qui, indicativamente, possono riassumersi come segue:

a) in via preliminare, la nullità della notificazione del provvedimento erariale;

b) la violazione dei limiti esterni della sovranità fiscale italiana e il mancato assolvimento degli oneri probatori, che, in proposito, gravano sull'ufficio, con riguardo alla residenza e al domicilio del ricorrente nel periodo d'imposta cui l'accertamento è riferito;

c) relativamente al *quantum* dovuto, poi, l'accertamento sarebbe viziato, per difetto di motivazione e illegittime sarebbero da ritenersi tanto l'acquisizione delle prove documentali utilizzate dall'ufficio precedente, quanto le modalità di determinazione del reddito asseritamente imponibile, che sarebbero consistite in un semplicistico arrotondamento dei proventi accertati in misura corrispondente ai movimenti bancari rilevati;

d) le sanzioni, da ultimo, sarebbero altrettanto illegittime, in dipendenza dell'illegittimità dell'accertamento.

In corso di giudizio, inoltre, il ricorrente depositava memorie e produceva documenti, a suo dire, idonei a suffragare i propri assunti e, in preventiva via cautelare, chiedeva che la Commissione adita sospendesse l'esecutività del provvedimento impugnato. Concludeva, conseguentemente, per l'accoglimento del ricorso, con annullamento del provvedimento accertativo impugnato, nonché, in via subordinata, per la riduzione delle sanzioni applicate. In ogni caso, il favore delle spese del giudizio.

Visto il ricorso del contribuente, l'ufficio si costituiva in giudizio a mezzo della Direzione regionale per le Entrate dell'Emilia Romagna, all'uopo designata, ex [art. 11](#), comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, depositando una propria memoria di controdeduzioni, con la quale contestava, una per una, tutte le deduzioni di cui al ricorso introduttivo (ivi compresa la richiesta subordinata di riduzione delle sanzioni) e concludeva per il rigetto del ricorso, nonché della richiesta sospensione dell'esecutività del provvedimento impugnato. Anche l'ufficio chiedeva il favore delle spese di lite.

La Commissione tributaria provinciale di Modena, dapprima, sospendeva, con ordinanza, l'esecuzione dell'impugnato provvedimento e, successivamente, fissata entro breve la trattazione della controversia, con sentenza n. 985, in data 9 febbraio 1999, dichiarava infondato il ricorso, compensando integralmente le spese di lite.

Avverso la menzionata decisione, proponeva tempestivo appello il contribuente, riproponendo, nella sostanza, le doglianze già svolte in prima istanza e, in più, produceva numerosi nuovi documenti e depositava ulteriore memoria, a sostegno dei propri assunti.

In questa sede d'appello, l'ufficio precedente si costituiva in giudizio, avvalendosi della facoltà di cui all'[art. 12](#), comma 4, del D.Lgs.

n. 546/1992, a mezzo dell'Avvocatura distrettuale dello Stato di Bologna, che depositava una prima memoria difensiva. In prossimità, poi, dell'udienza, depositava una seconda memoria, sempre concludendo per il rigetto dell'appello, in quanto inammissibile e, comunque, infondato, con il favore delle spese.

La presente controversia, alla pubblica udienza di trattazione del giorno 24 gennaio 2000, è stata trattenuta in decisione da questa Sezione della Commissione tributaria regionale, previa approfondita discussione da parte dei difensori di entrambe le parti.

Diritto - Preliminare alla trattazione del merito della controversia è la soluzione, logicamente pregiudiziale, delle due opposte questioni processuali sottoposte all'attenzione della Commissione, l'una dalla difesa del ricorrente e l'altra dall'Avvocatura distrettuale.

La prima questione in ordine logico è relativa alla validità e alla regolarità delle notificazioni al contribuente da parte dell'ufficio procedente dell'avviso di accertamento impugnato.

In proposito, la notificazione degli avvisi di accertamento che hanno dato origine alla presente vertenza (gli avvisi sono, in realtà, due, l'uno per il periodo d'imposta 1989 e il secondo per il periodo d'imposta 1991) è da ritenersi corretta, in quanto effettuata «a mani proprie del destinatario», il giorno 3 dicembre 1987. Il P. ha anche sottoscritto la copia dell'atto consegnatagli presso un albergo di Napoli da un delegato dell'ufficio (altro funzionario appartenente alla omologa struttura operante nel luogo di notificazione) e ben non si comprende di quale irregolarità possa dolersi il contribuente, ampiamente sufficiente essendo la ricezione dell'atto direttamente e personalmente dal destinatario per opera di funzionario a ciò legittimato.

Tale forma di notificazione, più in particolare, in difetto di qualsiasi altro rilievo in tema di validità della delega ad altro funzionario, appare assorbente rispetto a ogni altra considerazione, a nulla rilevando né il luogo ove la notificazione è stata svolta né, a maggior ragione, il fatto che la notifica non sia avvenuta a Modena, ove ha sede l'ufficio procedente e ove il contribuente, comunque, mantiene beni e interessi.

A ciò, poi, si aggiunge, ad ulteriore conferma della validità e dell'efficacia della notificazione del provvedimento erariale, che, nei confronti dei provvedimenti come sopra notificati, il P. ha proposto valido e tempestivo ricorso, con il che ben può dirsi che gli atti tributari hanno, comunque, raggiunto lo scopo loro proprio di assicurare al contribuente legale conoscenza dell'accertamento, preliminare al successivo ed eventuale prelievo fiscale.

La seconda questione preliminare sottoposta all'esame della Commissione - che, sempre logicamente, sopravviene - è relativa al solo giudizio

d'appello e sorge nel momento in cui il P., soccombente in primo grado, ha notificato copia del proprio atto di impugnazione esclusivamente all'ufficio imposte dirette di Modena, anziché destinarlo alla Direzione regionale per le Entrate dell'Emilia Romagna, che, come si sottolineava in precedenza, aveva assunto le difese dell'ufficio, ai sensi dell'[art. 11](#), comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

Secondo l'Avvocatura distrettuale, dunque, l'appello sarebbe da ritenersi inammissibile, perché notificato all'ufficio, anziché alla Direzione regionale, mediante la quale quest'ultimo stava in giudizio in primo grado.

Senonché, contro siffatta eccezione è agevole replicare che la controversia tributaria vede come parte sostanziale l'ufficio imposte dirette di Modena, ufficio che ha effettuato l'accertamento contro cui il contribuente resiste. Quest'ultimo, allo scopo di difendersi in sede giurisdizionale tributaria, contro il ricorso del contribuente, si è avvalso della facoltà concessagli dal comma 2 dell'[art. 11](#) del D.Lgs. n. 546/1992 e si è costituito in giudizio (testualmente) «mediante l'ufficio del contenzioso della Direzione regionale, o compartimentale ad esso sovraordinata», che, nel caso nostro, è appunto l'ufficio del contenzioso presso la Direzione regionale per le Entrate dell'Emilia Romagna.

Inevitabile conseguenza logica e giuridica di ciò è che l'ufficio non ha fatto altro che avvalersi di una facoltà prevista dalla legge, senza, con questo, perdere alcuna delle prerogative che gli competevano, quale parte sostanziale della controversia.

E ciò vale, si soggiunga, tanto per il cessato primo grado di giudizio, quanto anche per il presente, visto che l'ufficio, sempre avvalendosi di una previsione di legge (nel caso, l'[art. 12](#), comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992), si è costituito in giudizio con l'assistenza dell'Avvocatura dello Stato.

In conclusione, per quanto l'ufficio imposte dirette di Modena si sia avvalso di quanto previsto dalla legge, per essere presente al meglio nei giudizi proposti dal contribuente, esso mantiene il carattere di unica ed esclusiva parte sostanziale del processo, con l'effetto - così replicando all'eccezione di inammissibilità, sollevata dall'Avvocatura distrettuale resistente - che l'appello proposto dal contribuente con notificazione (e, comunque, consegna) all'ufficio precedente deve ritenersi perfettamente valido e rispettoso delle norme processuali in tema di legittimazione e di principio del contraddittorio.

Così, superate le questioni preliminari sollevate dalle parti, relativamente al valido radicarsi del processo, conviene, ora, passare al merito della controversia.

In proposito, l'appello non è fondato e deve essere respinto.

Onde illustrare al meglio la conclusione raggiunta e coerentemente con

le difese delle parti, occorre affermare nuovamente che inevitabile punto di partenza per la soluzione della controversia è il comma 2 dell'[art. 2](#) del D.P.R. n. 917/1986, laddove si prevede che siano soggetti passivi, ai fini delle imposte dirette, i soggetti iscritti nell'anagrafe della popolazione residente ovvero i soggetti che nel territorio dello Stato hanno il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Per espressa previsione normativa, dunque, le nozioni di domicilio e di residenza utilizzate dalla legge tributaria coincidono con quelle civilistiche e su questa base si può affermare che il concetto di residenza ai fini fiscali contiene in sé quello di «dimora» («luogo nel quale la persona si trova anche solo in via transitoria»), interpretato in unione con il requisito dell'abitudine, nel senso che la «dimora» si caratterizza e assume il significato di «residenza», quando è «abituale» (art. 43, secondo comma, del codice civile).

Quest'ultimo requisito (l'«abitudine») è, poi, concetto che deve essere, prima di tutto, verificato con riferimento alla sola persona interessata e che può meglio definirsi da un punto di vista «oggettivo» (e in tale senso esprimere la situazione di fatto della permanenza in un luogo), ma anche da un punto di vista «soggettivo» (e in tale senso esprimere la «volontà» di permanere in «quel luogo»).

Così enucleato il concetto civilistico, ma, a questo punto, anche fiscale, di «residenza», siccome desumibile dal secondo comma dell'art. 43, del codice civile, diviene abbastanza agevole rendersi conto di come tale concetto sia assai poco utilizzabile allo scopo di stabilire l'assoggettamento del contribuente P. alla legge fiscale italiana.

E ciò almeno per un duplice ordine di considerazioni: in primo luogo il fatto che il ricorrente è pur sempre iscritto all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.) e, pur senza volere, con ciò, addentrarsi nell'analisi della portata costitutiva o meno di tale iscrizione, essa rappresenta, comunque, una circostanza da tenersi nel dovuto conto.

Un secondo luogo, poi, il concetto codicistico di residenza appare ancorato ad un elemento soggettivo (la «volontà di permanere nella dimora abituale») di difficilissima accertabilità e la cui sussistenza o meno può variare, a seconda del variare di innumerevoli circostanze di fatto, che possono intervenire, favorendola ovvero ostacolandola.

D'altra parte, il legislatore civilistico per primo, ma anche, per espresso richiamo, quello tributario, di ciò dovevano essere ben consapevoli, se è vero che entrambi hanno elaborato, affiancandolo al concetto di residenza, anche quello di «domicilio», inteso (art. 43, primo comma, del codice civile) come il «luogo» in cui la persona «ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi».

Anzi, a tale punto il legislatore fiscale ha inteso rendere i due concetti (ripetesi, di origine civilistica) l'espressione di due fenomeni affini, ma distinti, quanto meno nel senso che essi potranno coincidere, ma

anche che l'uno potrà esistere in capo alla persona, indipendentemente dall'altro, che all'[art. 2](#), comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, i concetti di domicilio e residenza sono previsti anche in possibile alternativa fra loro.

Eloquente, in proposito, è la congiunzione «il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile», di cui alla richiamata norma, evidente espressione dell'intento di ricomprendere nell'ambito della soggettività fiscale passiva sia chi è residente, ma anche chi, in un luogo determinato, può dirsi abbia il semplice domicilio. E tale ultimo concetto (sempre utilizzandone la nozione civilistica) si mostra, come vedremo, caratterizzato da un'oggettività ed un'ampiezza di contenuti sicuramente più adeguata a meglio comprendere il caso di specie.

La nozione civilistica di «domicilio» stabilisce che questo sia il luogo ove la persona «ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi» (art. 43, primo comma, del codice civile) e non vi è dubbio che il riferimento agli «interessi» della persona ricomprenda tanto gli interessi patrimoniali, quanto quelli personali.

E che tale ultima nozione sia particolarmente adatta per interpretare al meglio il presente caso è rilievo di tutta evidenza, non appena si ponga riguardo ai molteplici argomenti, prove e indizi, posti dall'ufficio a sostegno della propria pretesa.

Unico requisito particolare richiesto dalla norma tributaria è che la persona mantenga il suo domicilio nel territorio dello Stato «per la maggior parte del periodo d'imposta» ed è evidente che questo requisito sia, nel caso nostro, ampiamente rispettato, laddove si ponga riguardo alla natura degli interessi mantenuti dal contribuente nel territorio dello Stato italiano, ancorché il contribuente stesso, formalmente, risiedesse altrove (nel territorio del Principato di Monaco dal 21 febbraio 1983).

Ove, infatti, l'interesse mantenuto dalla persona sia (ad esempio) una proprietà immobiliare, il cui diritto perdura per tutto il tempo considerato, è di tutta evidenza come parlare di durata sia, in tale caso, un fuor d'opera, ove solo si consideri che gli interessi di cui si parla sono sempre stati stabilmente mantenuti (e, se possibile, incrementati) dal contribuente.

Diviene, dunque, a questo punto importante mettere ancora una volta in luce in che cosa siano consistiti gli «interessi» mantenuti dal P. nel corso dei periodi d'imposta 1989 e 1991 nel territorio dello Stato italiano. Questo, nonostante, si ripete, egli avesse in questi anni già stabilito altrove la propria residenza e, senza volere in questa sede rinnovare quanto già con estrema analiticità sottolineato dal giudici della Commissione tributaria di primo grado, sarà, comunque, opportuno ricordare quanto segue:

- il ricorrente possiede un complesso immobiliare a Modena, ... suddiviso in n. 15 unità abitative, con parco circostante. I beni sono

stati acquistati nell'anno 1978 e sono utilizzati quale abitazione dei coniugi (in comproprietà fra loro), delle figlie e di alcuni familiari. Il valore presunto del bene è pari a oltre lire 6 miliardi;

- possiede, poi, un altro complesso immobiliare in Modena, ... composto da n. 3 edifici ed esteso fondo agricolo, acquistato nell'anno 1993. Il valore presunto è pari a oltre mezzo miliardo di lire;

- nello stesso anno sono, poi, stati acquistati dal ricorrente terreni in Modena, estesi fra i 3,5 e i 4,5 ettari: il loro valore presunto è pari a circa 340 milioni di lire;

- si può aggiungere che, sempre nelle adiacenze di Modena, nell'anno 1993 - quindi, a ridosso temporale dei periodi in esame - il P. ha acquistato un centro ippico, con inserito complesso immobiliare, il cui valore presunto è pari a circa lire 4,3 miliardi;

- negli anni precedenti (1974), il P., poi, aveva anche acquistato una villa con 22 vani, in zona collinare, nelle adiacenze di Pesaro, con giardino, *dependance*, bosco confinante e piscina, cui è attribuito un valore presunto di oltre 3,5 miliardi di lire.

Si noti, a questo punto, che i beni immobiliari sopra sommariamente indicati si trovano tutti in Italia e che l'acquisto della maggior parte di essi da parte del P. risale a data immediatamente successiva ai periodi d'imposta oggetto di accertamento e appare, pertanto, del tutto coerente con i redditi accertati.

Beni immobili, inoltre, che il contribuente si è preoccupato di mantenere adeguatamente, con interventi di recupero e di ristrutturazione.

La proprietà di beni immobili che si trovano in Italia, ad ogni buon conto, rappresenta un eloquente indizio della sussistenza dei presupposti normativi civilistici necessari per riconoscere in Italia il luogo dove il P. aveva stabilito il proprio domicilio (la sede principale dei suoi affari e interessi, recita il primo comma dell'art. 43, del codice civile).

Parallelamente alle proprietà immobiliari, poi, il P. mantiene in Italia depositi di danaro liquido e di titoli, che si presentano come di tutta consistenza, visto che, per il periodo dal 1988 al 1996, sono stati accertati accrediti bancari annuali, in un numero variabile da 3 a 7 istituti di credito locali, per importi che, nel loro complesso, ammontano a svariate decine di miliardi di lire.

E' verosimilmente irrilevante, in questa sede, ripetere i risultati delle indagini bancarie operate dall'ufficio, ripetendo le risultanze dell'accertamento, sufficiente essendo richiamare gli avvisi di accertamento impugnati, al pari della loro motivazione. Non senza, peraltro, evidenziare come il ricorrente non abbia fornito alcuna prova, diretta o indiretta, onde contestare le indagini bancarie svolte dall'ufficio, ai sensi degli [artt. 32](#) e [33](#) del D.P.R. n. 600/1973, a mezzo dei funzionari della Direzione regionale per le Entrate dell'Emilia Romagna, al pari dei loro risultati.

E ciò, si aggiunga, con particolare riferimento agli importi accertati dall'ufficio, che, al di fuori di generici rilievi circa i poteri accertativi, non sono, in realtà, oggetto di contestazione circa il loro ammontare.

Piuttosto, per i particolari fini che qui interessano, questa Commissione d'appello ritiene importante sottolineare come gli istituti di credito con i quali il contribuente operava siano tutti rigorosamente locali, preferibilmente con sede in Modena. Chiaro indizio, questo, del fatto che il ricorrente - visti anche gli importi depositati - manteneva nella sua città di origine rilevantissimi interessi patrimoniali.

Ma ancora non basta, visto che con gli ingenti mezzi mobiliari e immobiliari che fin qui si è cercato sommariamente di descrivere risulta che il ricorrente, negli anni dal 1988 al 1996 e, comunque, per i periodi d'imposta che qui interessano, abbia svolto una non trascurabile attività di partecipazioni commerciali, costituendo società, partecipando ad assemblee, sottoscrivendo contratti, effettuando pagamenti e finanziamenti, acquistando e cedendo quote, donando beni, ecc.

Anche per questa parte dell'accertamento è verosimilmente superfluo ripercorrere il medesimo - ripetendo, con ciò, gli accertamenti dell'ufficio - nel dettaglio, ma anche per questa attività, non certo occasionale, di partecipazione, risulta particolarmente opportuno rammentare come questa si sia svolta attraverso un numero di società ed enti superiori alla decina, tutti con sede in Italia.

Le partecipazioni societarie, al pari degli atti compiuti e/o sottoscritti, sono elencate nella proposta di accertamento notificata dal precedente ufficio, ove, in particolare, si rileva la costituzione di ben sei distinti enti (fra società a responsabilità limitata e associazioni), negli anni fra il 1989 e il 1992, vale a dire in periodi del tutto coerenti con i periodi d'imposta oggetto di accertamento.

Ulteriore e quanto mai concludente indizio, questo, che, anche sotto il profilo dell'attività di partecipazione, il territorio dello Stato italiano rappresentava la sede principale della stessa.

In aggiunta a ciò, varrà la pena di spendere qualche parola per ricordare che il territorio dello Stato italiano costituisce anche la sede ove il P. mantiene i propri interessi personali e affettivi: in Italia ha vissuto per lunghi anni di matrimonio con la prima moglie, in Italia sono nate le figlie e ancora in Italia ha stabilito il suo nucleo familiare, dopo la separazione dalla prima moglie, con la nuova compagna.

Tra l'altro, nel periodo d'imposta in esame, l'iniziale vincolo familiare era ancora esistente, anche parzialmente.

E a tale punto ciò è vero che una parte delle partecipazioni societarie, poco sopra ricordate, si sono svolte con la prima moglie, che negli immobili di proprietà del P. hanno spesso trovato accoglienza membri della famiglia e che parte degli acquisti immobiliari del contribuente era

dichiaratamente destinata alle figlie.

A fronte dei beni immobili, degli interessi affettivi ed economici in Italia, delle attività di partecipazione in società italiane, delle disponibilità liquide e dei titoli depositati presso banche italiane, il P. contrappone un appartamento di circa 90 mq. al quarto piano di uno stabile condominiale in Monaco-Montecarlo, ..., per affermare che, grazie all'appartamento e all'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero dall'anno 1983, egli non ha avuto né ha alcun obbligo verso gli uffici finanziari italiani.

Pur volendo accertare la sua tesi che il valore del bene è sicuramente superiore al valore riduttivo attribuito dall'ufficio di Modena, da solo non appare sufficiente riscontro, a fronte di quanto in precedenza rilevato a sostegno della configurabilità di un domicilio italiano.

La tesi del ricorrente, che trae le mosse della sua residenza nel Principato di Monaco, pare volta a escludere un suo ruolo attivo nella produzione e nell'amministrazione degli interessi che mantiene in Italia, riducendoli a semplici forme di investimento di redditi prodotti altrove. Sennonché, il P., così facendo, mostra di attribuire principale, se non esclusiva, rilevanza alla propria residenza, senza, invece, considerare come egli abbia mantenuto in Italia affari e interessi tali da fare, ragionevolmente, concludere che egli vi abbia mantenuto il domicilio in tutti gli anni oggetto della presente controversia.

E la durata del medesimo, che, secondo il ricorrente e secondo la norma, assume decisiva rilevanza è, in realtà, nel caso di specie, a parere di questa Commissione, un falso problema, stante la natura, la stabilità e la persistenza nel tempo (per quanto in questa sede interessata, dal 1988 al 1996) degli interessi del P. nel nostro Paese, interessi, si soggiunga, come si è visto in precedenza, assai diversificati e vari.

Né varrà replicare, in proposito, che l'attività concertistica del P. si svolge nel mondo intero ed è, come tale, difficilmente riconducibile ad un «domicilio», quale sede principale di interessi e affari.

Proprio questo, in fondo, ha tentato il contribuente producendo un'ampia serie di contratti con l'estero, tali da ingenerare la sensazione che egli sia persona in continuo movimento, priva di radici in un luogo particolare.

Questo Collegio è ben consapevole della notoria circostanza, ma, ugualmente, non la ritiene idonea a travolgere la mole degli interessi mantenuti nel nostro Paese.

Né appare, in proposito, convincente la tesi per cui, spostandosi il contribuente in tutto il mondo, per svolgere la propria attività concertistica, il suo «domicilio» non sarebbe a Modena, ma altrove.

Sennonché, in tale modo, da un lato, il domicilio del P. resterebbe non individuato con esattezza, mentre gli interessi che mantiene a Modena sono, comunque, tali da renderlo determinabilissimo in quella città.

Il contribuente, in altre parole, ove ne fosse stato in grado, avrebbe dovuto dimostrare che il suo domicilio era altrove, ma con la gran mole delle produzioni documentali svolte ha saputo solo documentare l'esistenza di relazioni contrattuali con il mondo intero, ma non anche un «centro di interessi», stabile e duraturo nel tempo, diverso da Modena e dall'Italia.

Seguendo la logica invocata dalla sua difesa, si arriverebbe alla conseguenza paradossale di una persona per la quale un «domicilio» non si potrebbe individuare: ma egli sarebbe, per dire così, domiciliato nel mondo intero. Domiciliato, dunque, in ogni luogo, ma anche, contemporaneamente, in nessun luogo e, come tale, senza oneri fiscali provenienti da ordinamenti diversi da quello in cui mantiene la residenza (dove, come noto, i redditi della persona non sono soggetti a tassazione).

Diviene, così, naturale affermare che i redditi prodotti e gli interessi mantenuti dal contribuente in Paesi diversi dall'Italia seguiranno la sorte che loro spetta secondo le normative locali, ma anche che il patrimonio accumulato in questo Paese, al pari della capacità di produzione del reddito del loro titolare, non potranno essere esclusi dagli obblighi tributari previsti dal nostro ordinamento. La debenza tributaria nasce, infatti, dall'art. 43, primo comma, del codice civile, dal momento che il contribuente, ancorché residente all'estero, mantiene in Italia quella che ben può, a tutti gli effetti, essere ritenuta la «sede principale di interessi ed affari».

L'appellante, contro questa conclusione, non ha dimostrato alcunché e non ha saputo allegare che la «sede principale» fosse altrove: si è limitato a dire che egli si sposta in continuazione da un Paese all'altro, che interessi ne ha dovunque e che, per ciò soltanto, non potrebbe dirsi che egli è domiciliato in Italia.

In questa prospettiva, pur prescindendo dall'istintivo stupore che si prova nell'accertare i fatti di causa, al ricorrente sembra sfuggire che, se anche la residenza a Monaco-Montecarlo lo escludesse da obblighi tributari in quel Paese, vista la mole degli interessi, patrimoniali e non, che mantiene in Italia, egli non avrebbe, comunque, potuto sottrarsi agli obblighi previsti dalle leggi di questo Paese, perché, comunque, domiciliato in Italia.

Si può dire, in conclusione, che il domicilio in Italia è stato ampiamente mantenuto e che il trasferimento altrove della residenza non vale a fare venire meno gli obblighi tributari italiani, tanto più che il domicilio, per come disciplinato dall'art. 43, primo comma, del codice civile, può anche essere svincolato dalla residenza. Secondo l'[art. 2](#) del D.P.R. n. 917/1986, norma volta allo scopo di stabilire la soggettività passiva della persona all'obbligo di dichiarazione e versamento delle imposte sui redditi, sul contribuente gravava l'obbligo di dichiarazione del proprio reddito e di versamento delle imposte che ne scaturivano.

Ciò posto, nei periodi d'imposta oggetto della presente controversia,

al P. sono state accreditate somme sui conti mantenuti in Italia e, sulla scorta degli accrediti ricevuti, l'ufficio procedente ha determinato il reddito del contribuente: l'indagine bancaria relativa appare - come già puntualmente osservato dalla Commissione tributaria provinciale - perfettamente legittima, in quanto essa è stata effettuata sulla base dell'[art. 32](#), del D.P.R. n. 600/1973 da parte di soggetto (la Direzione regionale per le Entrate dell'Emilia Romagna), cui spettano tutti i poteri di indagine previsti da ciascuna legge d'imposta.

In più, come già ampiamente sottolineato, al contribuente era stato previamente, ma inutilmente, notificato un invito a comparire, volto a instaurare un utile contraddittorio, anche allo scopo di ottenere opportune chiarificazioni.

Il reddito che ne è conseguito è stato, dunque, determinato sulla base delle indagini legittimamente eseguite e delle informazioni altrettanto legittimamente assunte dai funzionari procedenti e nemmeno il contribuente, in proposito, ha formulato contestazioni specifiche, al di là di generiche considerazioni sulla motivazione del provvedimento ovvero sull'*iter* seguito dall'ufficio nel proprio accertamento.

Quanto alle sanzioni applicate, che seguono ex lege l'accertamento, vista la chiarezza di quanto previsto dall'[art. 2](#) del T.U. n. 917/1986 e rilevata l'infondatezza della tesi secondo la quale ingenti sostanze, quali quelle possedute dal P., potessero essere escluse da qualsiasi forma di tassazione da parte degli uffici finanziari di questo Paese, non si comprende in quale errore nell'interpretazione della legge possa egli essere incorso e quale incertezza abbia egli incontrato, che fossero di tale rilevanza da fare ritenere non applicabili le sanzioni di legge.

In questa prospettiva, dunque, nemmeno la domanda proposta dal ricorrente in via subordinata pare meritevole di accoglimento.

Quanto, infine, alle spese del presente grado di giudizio, questa Commissione d'appello condivide quanto già stabilito in prima istanza, vale a dire che la novità e particolarità della controversia costituisce giusto motivo per disporre l'integrale compensazione. L'appello deve essere, conseguentemente, respinto, con integrale conferma della decisione di primo grado.