

## Sentenza del 10/11/2017 n. 26638 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

### Intitolazione:

Tributi - Imposte sui redditi - Soggettività passiva - Doppia residenza in Italia e all'estero - Residenza presso l'abitazione della convivente - Convenzione OCSE contro la doppia imposizione - Principio di residenza prevalente - Criteri di accertamento - Disponibilità di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti - Stato nel quale sono presenti le relazioni personali ed economiche più strette.

### Massima:

La residenza di una persona fisica, che comporti determinati adempimenti dichiarativi, si individua in base al luogo dove si trovano gli affetti e le relazioni personali, poco rilevando la proprietà di un immobile nello Stato estero e la permanenza in tale Paese di più di 183 giorni. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate contestava ad un cittadino russo, mediante notifica di atto di irrogazione sanzioni, l'omessa presentazione del modulo RW, relativamente ad ingenti investimenti esteri, ritenendolo residente fiscalmente in Italia, a nulla rilevando la sua presenza per oltre 183 giorni in territorio estero e la proprietà di un immobile in Russia. In base alla convenzione tra Italia e la Federazione russa contro le doppie imposizioni, un soggetto si ritiene residente nello Stato nel quale ha un'abitazione permanente. Per "abitazione permanente" occorre far riferimento concreto ad un alloggio di cui il contribuente può disporre stabilmente a qualsiasi titolo. Ne consegue che la permanenza non può identificarsi nella proprietà, ma nel fatto che il soggetto possa disporre a suo piacimento per periodi temporali indeterminati dell'immobile. Nella vicenda oggetto del procedimento, il cittadino russo conviveva con una donna in Italia, con la conseguenza che, di fatto, disponeva di una abitazione permanente in Italia. Si sarebbe pertanto potuto configurare la presenza in entrambi gli Stati di una "abitazione permanente", ma in questa ipotesi il successivo criterio previsto dalla convenzione OCSE per l'individuazione dello Stato di residenza era rappresentato dal luogo in cui sono instaurate le relazioni personali ed economiche. Nella specie tale luogo era costituito senza dubbio dall'Italia e da qui la residenza fiscale in Italia.

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

### Testo:

Esposizione dei fatti di causa

1. M.A.M.O. impugnava l'atto di irrogazione di sanzioni relativo alla violazione di cui al **D.L. n. 167 del 1990, art. 5**, per non aver dichiarato nel modulo RW del modello unico 2003 investimenti esteri per Euro 5.024.280,00 con riferimento al periodo di imposta 2002. La commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso con sentenza che era confermata dalla commissione tributaria regionale della Lombardia sul rilievo che l'art. 4 della convenzione tra Italia e Federazione Russa contro le doppie imposizioni prevede quale primo dei criteri risolutivi, al fine di risolvere il conflitto di residenza, quello secondo cui, quando una persona fisica è considerata residente in entrambi gli Stati contraenti, detta persona è considerata residente nello Stato contraente nel quale ha una abitazione permanente. Ne derivava che, avendo il contribuente dimostrato di essere proprietario nel territorio russo di una casa di civile abitazione sita in (-----) e di essere stato presente nel territorio russo nel corso dell'anno 2002 per 183 giorni, mentre non risultava che in Italia egli possedesse ad alcun titolo una casa di abitazione, si doveva ritenere che egli avesse in Russia, e non già in Italia, una abitazione permanente, sicchè doveva essere considerato un soggetto convenzionalmente residente in (-----).

2. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione l'agenzia delle entrate affidato a 2 motivi. Si è costituito in giudizio con controricorso il contribuente.

3. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione di legge, ai sensi dell'**art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3, in relazione all'art. 4, comma 2, lett. a, della convenzione Italia-Russia contro le doppie imposizioni, ratificata con **L. n. 372 del 1997**. Sostiene che la CTR ha erroneamente ritenuto che l'abitazione permanente vada identificata facendo riferimento alla proprietà o ad altro titolo giuridico in forza del quale il soggetto detiene o possiede l'abitazione. Ciò in quanto la disposizione convenzionale, nel fare riferimento alla natura permanente o meno dell'abitazione, contempla un estremo di fatto e non di diritto poichè deve considerarsi permanente l'abitazione in cui un soggetto sia di fatto in grado di risiedere stabilmente, a prescindere dall'esistenza e dalla qualità del titolo giuridico da cui tale situazione è determinata. Nel caso di specie il contribuente risiedeva a Milano nell'abitazione di proprietà della signora G.O. con la quale aveva una stabile relazione affettiva, come da lui dichiarato nelle risposte ai questionari inviati, e versava regolarmente somme di denaro di importo anche rilevante a favore della signora stessa per il suo mantenimento. Inoltre il contribuente aveva dichiarato al Comune di Milano la residenza presso l'abitazione della signora G.. Perciò la corretta applicazione dell'art. 4, lett. a, della convenzione avrebbe dovuto condurre la CTR a concludere che il contribuente disponeva di un'abitazione permanente sia a (-----) che a (-----) e che, quindi, doveva applicarsi non la prima parte all'art. 4, comma 2, lett. a, della convenzione stessa bensì la seconda parte, secondo cui quando una persona dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti va considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette. Nel caso che occupa il M. aveva svolto in Italia attività lavorativa continuativa di consulenza commerciale dal 2 maggio 2002, come risultava dalle fatture emesse, aveva presentato dall'anno d'imposta 2002 dichiarazioni dei redditi, deteneva una partecipazione del

45% del capitale sociale della società Mega International Srl ed aveva finanziato l'acquisto dell'azienda nonché le spese di ristrutturazione del negozio gestito dalla società con un investimento di Euro 3.500.000,00. Si doveva ritenere, quindi, che il contribuente avesse in Italia più strette relazioni personali ed economiche rispetto alla Russia.

4. Con il secondo motivo deduce omessa ed insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, poichè la CTR ha risolto il problema del conflitto della residenza basandosi unicamente sulla comprovata proprietà di un appartamento a (-----) ma ha del tutto ignorato le circostanze di fatto dedotte dall'Ufficio appellante da cui si evinceva che il contribuente risiedeva anche a (-----) perchè così egli stesso aveva dichiarato all'anagrafe, avendo altresì affermato che l'appartamento era intestato alla signora G. la quale lo aveva acquistato con denaro da lui stesso fornito.

Esposizione delle ragioni della decisione

1. Osserva la Corte che entrambi i motivi di ricorso debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono la medesima questione giuridica. Essi sono ammissibili in quanto non sottendono una diversa valutazione del fatto controverso ma concernono la corretta interpretazione di norme giuridiche.

L'art. 4, comma 2, della convenzione Italia-Russia contro le doppie imposizioni, ratificata con **L. n. 372 del 1997** , prevede che "1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato Contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, luogo di costituzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato. 2. Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati Contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo: a) detta persona è considerata residente dello Stato Contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente dello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);" (seguono altri criteri elencati per ordine gerarchico).

La questione che si pone è se per "abitazione permanente" debba intendersi un fabbricato in proprietà od in uso in base ad altro titolo giuridico oppure un fabbricato di cui il contribuente possa comunque disporre.

Al fine di pervenire alla corretta interpretazione della norma di cui all'art. 4, comma 2, lett. a, della convenzione Italia-Russia contro le doppie imposizioni occorre analizzare il testo del modello di Convenzione elaborato in sede OCSE - Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, sulla base del quale sono stati elaborati i testi dei trattati internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti.

Il modello di convenzione OCSE per evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali prevede, all'art. 4: " For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capita situated therein. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)".

Secondo il modello di convenzione OCSE, dunque, la persona fisica è considerata residente nello stato se in esso ha a disposizione una abitazione permanente da intendersi come una situazione di fatto, considerato che all'espressione "... a permanent home available to him" non può essere attribuito altro significato se non quello di un alloggio di cui il contribuente può disporre stabilmente a qualsivoglia titolo, non potendo la caratteristica della permanenza identificarsi nella proprietà di essa ma nel fatto che il soggetto ne può disporre a suo piacimento per periodi temporali indeterminati.

Ritiene, perciò, questo collegio che l'espressione utilizzata dagli stati contraenti e ratificata nella legge di conversione numero 372/1997 , laddove menziona l'abitazione permanente quale criterio per individuare lo stato ove il contribuente ha la residenza, vada interpretata al lume del tenore letterale del modello OCSE di riferimento cui si sono ispirati le parti contraenti e, dunque, avuto riguardo alla situazione di fatto che determina la stabile disponibilità di fatto di una abitazione in capo al contribuente.

Ora, nel caso che occupa non è contestato che il M. risiedeva dal (-----) (-----) presso l'abitazione di proprietà della convivente G.O. sicchè, tenuto conto del rilievo che assumeva già nel 2002 la convivenza di fatto, ora riconosciuta e disciplinata dalla **L. 20 maggio 2016, n. 76** , si deve ritenere che il contribuente disponesse di una abitazione permanente in Italia. Ne consegue che la CTR, al fine di accertare se il M. dovesse essere assoggettato ad imposta nello Stato italiano, avrebbe dovuto applicare il secondo criterio previsto dall'art. 4, lett. a, della Convenzione citata, secondo cui quando la persona dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente nello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette.

2. Il ricorso va, dunque, accolto e l'impugnata decisione va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione che, adeguandosi ai principi esposti, procederà alle necessarie verifiche e deciderà nel merito oltre che sulle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia Entrate, cassa l'impugnata decisione e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 21 settembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 10 novembre 2017

---