

**Edizione di mercoledì 27 dicembre 2017**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**La sanatoria per le attività estere dei lavoratori**

di **Cristiano Moretti, Nicola Fasano**

## **IVA**

**Regime IVA delle esportazioni in conto lavorazione**

di **Marco Peirolo**

## **AGEVOLAZIONI**

**Iper ammortamento: chiarimenti sulla perizia giurata**

di **Raffaele Pellino**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**La rilevanza dell'abitazione permanente nel determinare la residenza**

di **Marco Bargagli**

## **CONTENZIOSO**

**La giurisdizione sul contributo unificato e la sua debenza**

di **Valeria Nicoletti**

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***La sanatoria per le attività estere dei lavoratori***

di **Cristiano Moretti, Nicola Fasano**

Il collegato fiscale alla legge di Bilancio 2018 ([articolo 5-septies, D.L. 148/2017](#)) ha introdotto una nuova sanatoria per i capitali non dichiarati detenuti all'estero, **limitata** tuttavia ai **lavoratori già residenti all'estero e poi rientrati in Italia e ai frontalieri**.

In particolare, è previsto che le **attività** depositate e le somme detenute su **conti correnti e sui libretti di risparmio** all'estero **alla data del 6 dicembre 2017** (giorno di entrata in vigore della Legge 172/2017 che ha convertito il D.L. 148/2017), in violazione degli obblighi sul monitoraggio fiscale, da soggetti fiscalmente residenti in Italia (ovvero dai loro eredi) **in precedenza residenti all'estero, iscritti all'AIRE** o che hanno prestato la propria **attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera o in Paesi limitrofi**, derivanti da redditi **prodotti all'estero** di lavoro dipendente o di lavoro autonomo, possono essere regolarizzate, anche ai fini delle imposte sui redditi prodotti dalle stesse, con il **versamento del 3% del valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016** a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

Dalla disposizione normativa, pertanto, emerge che destinatari dell'agevolazione sono:

- i lavoratori già residenti all'estero negli anni passati, iscritti AIRE, che siano rientrati in Italia e
- i frontalieri,

con riferimento però solo:

- ad attività depositate e somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio all'estero alimentate con redditi di lavoro dipendente o autonomo (e non dunque con redditi di altra natura, come per esempio quelli di impresa);
- alle **somme e alle attività derivanti dalla vendita di beni immobili** detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa.

Ai fini della sanatoria sarà necessario presentare apposita istanza **entro il 31 luglio 2018** e gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al **versamento** in un'unica soluzione di quanto dovuto entro il **30 settembre 2018**, senza avvalersi però della compensazione. Il versamento può essere ripartito in tre rate mensili consecutive di pari importo; in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2018. Il perfezionamento della procedura di regolarizzazione avviene dal momento del versamento di quanto dovuto in un'unica soluzione o dell'ultima rata. In ogni caso i termini di

accertamento che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2018, sono **fissati al 30 giugno 2020 limitatamente alle somme e alle attività oggetto della procedura di regolarizzazione.**

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno emanate le **ulteriori disposizioni attuative**. In ogni caso la nuova sanatoria **non si applica alle attività ed alle somme già oggetto di collaborazione volontaria**, né si dà luogo al rimborso delle somme già versate.

Ciò posto, diversi sono i dubbi che aleggiavano sulla procedura, impropriamente chiamata dal legislatore di "collaborazione volontaria" ma che per caratteristiche ricorda molto più l'esperienza dei **condoni** e degli scudi con la **forfettizzazione** degli importi dovuti. In primo luogo appare evidente come la sanatoria "copra" le violazioni sul monitoraggio fiscale e sulle imposte (compresa si ritiene l'Ivafe anche se non espressamente richiamata dal testo normativo) derivanti dalle relative attività finanziarie, ma **non eventuali violazioni commesse in relazione ai redditi con cui i capitali esteri sono stati formati**. Potrebbe essere il caso per esempio di un reddito da lavoro dipendente pagato sul conto corrente estero in annualità ancora accertabili e che avrebbe dovuto essere dichiarato in Italia. In casi simili la procedura non sana anche le violazioni sul reddito "a monte" per il quale si dovrà eventualmente **valutare la strada del ravvedimento operoso sempre che sia percorribile** (richiedendo, quanto meno se si segue l'approccio dettato dall'Agenzia delle Entrate, che una dichiarazione sia stata presentata). La norma, inoltre, non stabilisce alcun paracadute sotto il profilo **penal-tributario**, lasciando esposto dunque il contribuente alle conseguenze di quella che rischia di essere a tutti gli effetti **un'autodenuncia**. Così come non vi è alcuna copertura per i familiari del lavoratore che dovessero avere la **delega** ad operare sui conti esteri oggetto della sanatoria. Si dovranno pertanto attendere le prime istruzioni dell'Agenzia delle Entrate per avere un **quadro più completo** e valutare la reale portata della sanatoria.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**

## IVA

---

### **Regime IVA delle esportazioni in conto lavorazione**

di **Marco Peirola**

Con l'[ordinanza n. 28709 del 30 novembre 2017](#), la Corte di Cassazione ha ribadito il principio che nella sfera di applicabilità dell'[articolo 8, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#) **non rientrano le esportazioni effettuate in conto lavorazione** (neppure se effettuate attraverso la procedura dell'esportazione temporanea – cd. “perfezionamento passivo”, stante l'assoggettamento ad IVA della “reimportazione a scarico di esportazione temporanea”, come previsto dall'[articolo 67, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#)), in quanto normalmente effettuate **senza trasferimento alla società estera della titolarità, di fatto e giuridica, dei beni ceduti per la lavorazione**. A questa conclusione fa eccezione il caso in cui l'operatore nazionale, sul quale grava il relativo onere probatorio (essendo inapplicabile all'esportazione la presunzione di cessione di cui all'[articolo 1 del D.P.R. 441/1997](#), riferita ai soli “beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti”), dimostri il definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero **dietro pagamento di corrispettivo**.

Il principio espresso dalla Suprema Corte trova conferma nel consolidato orientamento della giurisprudenza, secondo cui la configurabilità di una cessione all'esportazione, non imponibile ai fini IVA ai sensi del citato [articolo 8, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), richiede la **coesistenza di un duplice requisito**, vale a dire il **trasporto/spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione europea**, comprovato da apposita documentazione doganale, e la **cessione del bene**, che ai sensi dell'[articolo 2 del medesimo D.P.R. 633/1972](#) si realizza mediante un atto a titolo oneroso che importi il trasferimento della proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di altro diritto reale sul bene stesso ([Cassazione n. 5168/2016](#)).

Ne discende, secondo i giudici di legittimità, che la cessione all'esportazione implica “la necessaria ricorrenza di un **vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà e esportazione**, ma non anche quella di un'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione. Sul piano sistematico, poi, l'osservanza del richiamato principio della tassazione dei beni nel luogo di consumazione richiede solo il carattere definitivo dell'operazione, sicché ciò che risulta essenziale, e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente, è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, **fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale**, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero” ([Cassazione n. 23588/2012](#)).

A sua volta, la previsione nazionale di non imponibilità trova fondamento, a livello unionale, nelle disposizioni della Direttiva n. 2006/112/CE che impongono agli Stati membri di esentare dall'IVA le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori del

territorio dell'Unione europea. L'obiettivo dell'esenzione risiede nella **volontà di non assoggettare ad IVA i consumatori degli Stati terzi**, essendo l'imposta destinata a gravare esclusivamente sui consumatori della UE (Corte di giustizia, causa C-111/92, *Lange*).

In linea con la conclusione della Cassazione, secondo cui l'invio di beni al di fuori della UE in conto lavoro non dà luogo ad una cessione all'esportazione ai fini dell'IVA, può richiamarsi anche la posizione dell'Amministrazione finanziaria.

È stato, infatti, precisato che si resta al di fuori della non imponibilità se l'invio dei beni all'estero avviene con la **procedura dell'esportazione temporanea o definitiva, ma non in esecuzione di un contratto di vendita**, con l'ulteriore conseguenza che, in assenza di un corrispettivo, l'operazione non può essere inclusa tra quelle che concorrono alla formazione del **plafond** per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'IVA ([circolare 8/D/2003](#), § 7.1; [C.M. 156/E/1999](#); nota Dipartimento delle Dogane n. 1248/1997).

Un'ulteriore problematica, non esaminata dall'ordinanza in commento, è quella riguardante il **regime impositivo applicabile all'eventuale cessione dei beni già inviati al di fuori della UE in conto lavoro**.

Dai documenti di prassi in precedenza richiamati si desume che la cessione non beneficia del regime di non imponibilità **per carenza del presupposto della territorialità** di cui all'[articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), siccome l'operazione ha per oggetto beni che non si trovano materialmente in Italia al momento dell'operazione.

In pratica, la fattura di vendita deve essere emessa con la dicitura **“operazione non soggetta”**, anziché con la dicitura “operazione non imponibile”, con la sua conseguente irrilevanza ai fini della formazione del *plafond*.

Questa conclusione può essere messa in discussione dalle indicazioni della giurisprudenza, laddove ricorra quel vincolo finalistico tra il trasferimento della proprietà e l'esportazione che richiede, ai fini del riconoscimento della non imponibilità, che l'operazione, **fin dalla sua origine** e nella relativa **rappresentazione documentale**, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione dei beni all'estero. Tale potrebbe essere il caso in cui l'invio dei beni in conto lavoro sia **preordinato alla cessione dei beni stessi in territorio estero**.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Iper ammortamento: chiarimenti sulla perizia giurata***

di **Raffaele Pellino**

Con l'approssimarsi del 31 dicembre 2017, termine che, per la generalità dei soggetti, costituisce la **dead-line** entro cui procedere all'adempimento documentale previsto per la fruizione del beneficio dell'iper-ammortamento, il **MiSE**, con la [circolare 547750/2017](#), ha fornito indicazioni in ordine al contenuto e alle modalità di redazione della perizia giurata o dell'attestato di conformità o della dichiarazione avente valore di autocertificazione. In particolare, al fine di semplificare il compito dei soggetti incaricati è stato predisposto uno **"schema tipo" di perizia/attestazione** (o autocertificazione) e uno schema tipo di analisi tecnica. Tuttavia, l'adozione degli schemi proposti **non è obbligatoria**, essendo possibile adottare schemi o formati differenti o integrare gli schemi allegati con ulteriori elementi o indicazioni.

Prima di entrare nel merito dei chiarimenti forniti dal Mise, si ricordano alcuni principali aspetti connessi all'adempimento documentale in esame. In primo luogo si rammenta che, per l'applicazione dei benefici previsti in materia di iper-ammortamento, **l'impresa è tenuta a produrre "...una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"** ([articolo 1 comma 11 della L. 232/2016](#)). Nel caso di beni aventi ciascuno un costo di acquisizione **non superiore a 500.000 euro**, è possibile adempiere all'onere documentale anche **attraverso "una dichiarazione resa dal legale rappresentante"**. Se l'investimento ha ad oggetto **"impianti"** o porzioni di impianti, **il limite dei 500.000 euro va applicato** non già ai singoli beni o parti o componenti autonomamente considerati ma **all'investimento complessivo** e ciò anche se le singole macchine (o le singole componenti) sono state acquistate presso lo stesso fornitore con atti di acquisto separati o presso fornitori diversi.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'investimento abbia ad oggetto **più beni** di costo unitario non superiore al limite dei 500.000 euro, **non costituenti impianti** o porzione di impianti, è **comunque in "facoltà" dell'impresa richiedere**, per motivi prudenziali o per altri motivi, **l'intervento del professionista** (o dell'ente accreditato) per ottenere, in alternativa alla semplice autocertificazione delle verifiche tecniche richieste dalla disciplina, il rilascio di una perizia giurata (o di un attestato di conformità). Si ricorda che, come chiarito [circolare 4/E/2017](#), **la perizia giurata** (o l'attestato di conformità) può essere **anche "plurima"**, nel senso che può riguardare anche una pluralità di beni agevolabili. Tuttavia, l'avvenuta verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'**interconnessione** degli stessi al sistema aziendale, sia

che risultino da perizia giurata o da attestato di conformità oppure, da autocertificazione resa dal legale rappresentante, assume rilievo anche sul meccanismo applicativo dell'agevolazione; si ricorda, infatti, che la concreta fruizione del beneficio decorre dal periodo d'imposta in cui viene soddisfatto (anche) tale adempimento formale.

Al riguardo, la [circolare AdE 4/E/2017](#) ha:

- precisato che l'acquisizione della perizia tecnica giurata (o dell'attestato di conformità) o, nel caso in cui sia ammessa, della dichiarazione del legale rappresentante della società (o del titolare dell'impresa) deve avvenire **entro il termine di chiusura del periodo d'imposta** a partire dal quale si intende avvalersi del regime dell'iperammortamento;
- riconosciuto la possibilità *"...di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione"*. Fermo restando, però, che la sola verifica delle caratteristiche tecniche dei beni, pur effettuata entro i termini, non sarebbe di per sé sufficiente a far scattare il diritto all'iperammortamento, anche se l'effettuazione della verifica dell'interconnessione avvenisse nei primi giorni del successivo periodo d'imposta.

Tutto ciò premesso, in considerazione dell'approssimarsi del termine del 31 dicembre 2017, il MiSE, ha fornito **chiarimenti su natura e contenuto della perizia**.

In generale, come anticipato, la perizia giurata o l'attestazione di conformità devono accertare *"che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B ... ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"*. Si tratta, dunque, di un accertamento di natura **"strettamente tecnica"**. Ciò vale anche nel caso in cui sia ammessa l'autocertificazione (beni di costo non superiore a 500.000 euro), *"essendo presumibile che a questi effetti ci si avvalga comunque dell'operato di consulenti tecnici esterni o interni alla stessa impresa"*.

Tale considerazioni sono importanti – precisa il Ministero – poiché la natura delle verifiche richieste dalla norma si riflette **sul contenuto della perizia/attestazione o**, più precisamente, **sulla "distinzione"**, nell'ambito del documento finale, **tra:**

- **i contenuti che costituiscono propriamente il "risultato dell'attività tecnica"** svolta dal professionista ente incaricato e ai quali si ricollega l'assunzione di responsabilità da parte di tali soggetti
- **e gli altri contenuti**, pur sempre concernenti gli investimenti agevolabili e ugualmente da indicare nella perizia.

Il riferimento è, ad esempio, alla determinazione del costo fiscale rilevante o alla sua imputazione secondo le regole della competenza al periodo d'imposta agevolabile o, ancora, alle modalità di acquisizione dei beni (compravendita, appalto, leasing, ecc...). In relazione a tali



contenuti, **il professionista o l'ente incaricato si limiteranno a recepire nella perizia/attestato le indicazioni e le valutazioni operate dai competenti organi amministrativi** (e, se del caso, di controllo) dell'impresa, che ne assumerà, quindi, diretta ed esclusiva **responsabilità** ai fini dei successivi controlli degli uffici fiscali.

In altri termini, la perizia giurata o l'attestazione di conformità non attengono in generale ai profili fiscali, contabili e contrattuali che costituiscono i presupposti per la spettanza dell'agevolazione. Inoltre, stante il dettato normativo, tra le verifiche "tecniche" richieste al perito o all'ente di certificazione non rientra quella concernente il requisito della "**novità**" dei beni oggetto d'investimento.

Ciò detto, **le verifiche che il soggetto incaricato della perizia giurata o dell'attestazione di conformità dovrà condurre, sono le seguenti:**

- **classificazione del bene** in una delle voci dell'allegato A o B;
- **verifica delle caratteristiche tecnologiche del bene** ai fini della rispondenza ai requisiti richiesti dalla disciplina (e dipendenti dalla tipologia in base all'appartenenza dei punti cui agli allegati A e B);
- **verifica del requisito della interconnessione** con specificazione delle modalità e data dell'avvenuto riscontro della stessa;
- **rinvio all'analisi tecnica** redatta in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente a corredo della perizia o dell'attestato e custodita presso la sede dell'impresa beneficiaria dell'agevolazione.

Si ricorda che, nella [risoluzione 152/E/2017](#), l'Agenzia, pur mantenendo fermo il termine del 31 dicembre per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, consente al professionista di procedere al "**giuramento**" della **perizia anche successivamente**.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***La rilevanza dell'abitazione permanente nel determinare la residenza***

di **Marco Bargagli**

L'articolo 2, comma 2, del D.P.R. 917/1986 prevede che: *“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”*.

In buona sostanza, il **soggetto passivo (persona fisica)** che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (generalmente **183** giorni, ossia **184** in caso di **anno bisestile**), risulta essere iscritto presso l'**anagrafe dei cittadini residenti (requisito formale)**, ossia ha stabilito il **proprio domicilio** o la **propria residenza** sul territorio nazionale (**requisiti sostanziali**), sarà considerato **residente in Italia**.

Con la Legge 244/2007 il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento anche una **presunzione legale relativa** che pone **a carico del soggetto passivo**, persona fisica, **l'onere di dimostrare** che si è **effettivamente stabilito all'estero**. Infatti, si considerano residenti nel nostro Paese, **salvo prova contraria**, i cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente** che si sono trasferiti in Stati o territori a **fiscalità privilegiata** ([articolo 2, comma 2-bis, del D.P.R. 917/1986](#)).

Sotto il profilo del monitoraggio fiscale, il **cittadino residente in Italia** che **detiene investimenti ed attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà** o di altro **diritto reale**, deve compilare il **quadro RW** e, simmetricamente, versare l'**imposta sul valore degli immobili all'estero** (Ivie) e l'**imposta sul valore dei prodotti finanziari**, dei **conti correnti** e dei **libretti di risparmio detenuti all'estero** (Ivafe).

Ciò detto, si evidenzia che la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 26638/2017](#) pubblicata in **data 10 novembre 2017**, si è espressa in merito alla **residenza fiscale di un soggetto emigrato all'estero**, dove risultava **proprietario di un immobile**.

La vicenda in rassegna prende le mosse da un **atto di irrogazione di sanzioni** con il quale l'Agenzia delle Entrate **contestava alla persona fisica, formalmente residente in Russia**, la violazione di cui all'[articolo 5 del D.L. 167/1990](#) **per non aver dichiarato**, nel prescritto **quadro RW** della **dichiarazione dei redditi**, gli **investimenti detenuti all'estero**.

Il giudice tributario, nei due gradi di giudizio, aveva **accolto il ricorso del contribuente** sulla

base delle disposizioni previste **dall'articolo 4 della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi** stipulata tra **l'Italia e la Federazione Russa**, il quale, per **evitare i conflitti di residenza tra Stati**, prevede che quando una **persona fisica è considerata residente in entrambi gli Stati contraenti**, detta persona è **considerata residente** nello Stato contraente nel quale possiede l'**abitazione permanente**.

In buona sostanza, a **parere del giudice di merito**, il **soggetto passivo era residente all'estero** in quanto:

- aveva **dimostrato di essere proprietario**, nel **territorio russo**, di una casa adibita a **civile abitazione** situata a Mosca e di essere stato **presente nel predetto territorio estero**, nel corso dell'anno 2002, per **183 giorni**;
- non risultava che in Italia **possedesse ad alcun titolo una casa di abitazione**, ragion per cui si doveva ritenere che egli **avesse in Russia**, e **non già in Italia**, una **"abitazione permanente"**, con la conseguenza che lo stesso contribuente **doveva essere considerato un soggetto convenzionalmente residente in Russia**.

Di contro, la suprema Corte di Cassazione ha **accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate** dando rilevanza, ai fini dell'**esatta individuazione della residenza fiscale**, al luogo dove il **soggetto passivo** detiene le proprie relazioni **personali ed affettive**, ovvero dove lo stesso ha stabilito il proprio **domicilio** inteso, nella **definizione fornita dall'articolo 43 del codice civile**, come **"il luogo nel quale la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"**.

Infatti, il **domicilio quale criterio di individuazione della residenza fiscale** è caratterizzato dalla volontà del contribuente di **mantenere** – in un determinato luogo – **il centro dei propri interessi personali, familiari e patrimoniali**.

Sotto il profilo delle **argomentazioni logico-giuridiche**, il giudice di legittimità ha dapprima **ripercorso la normativa convenzionale** e, in particolare, l'articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi stipulata tra l'Italia e la Russia, in base alla quale quando una persona fisica è considerata **residente di entrambi gli Stati Contraenti**, la sua residenza è determinata nel seguente modo:

- 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** (c.d. **centro degli interessi vitali**);
- se non si può determinare lo Stato Contraente nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima **non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati Contraenti**, essa è considerata residente dello Stato Contraente in cui **soggiorna abitualmente**;
- se detta persona **soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati Contraenti**, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è **considerata residente** dello Stato

Contraente del quale ha la **nazionalità**;

- se detta persona ha la **nazionalità di entrambi gli Stati Contraenti**, o non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati Contraenti **risolvono la questione di comune accordo**.

Ciò posto, gli ermellini pongono una precisa **questione di diritto**: per “abitazione permanente” deve intendersi un **fabbricato in proprietà**, ossia in **uso in base ad altro titolo giuridico** oppure, ancora, un **fabbricato** di cui il **contribuente possa comunque disporre**?

In particolare al fine di **pervenire alla corretta interpretazione** della citata **norma convenzionale**, occorre **attentamente analizzare** il testo del modello OCSE di Convenzione, in base al quale **la persona fisica è considerata residente in un determinato Stato** se in esso ha a disposizione un'**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**.

Inoltre, la **caratteristica della “permanenza”** non deve necessariamente identificarsi nella **proprietà dell'abitazione**, ma nel fatto che il soggetto **ne può disporre a suo piacimento per periodi temporali indeterminati**.

Quindi, l'espressione utilizzata nell'**accordo bilaterale contro le doppie imposizioni sui redditi**, ove viene **menzionata l'abitazione permanente** quale criterio per individuare lo Stato ove il **contribuente ha la residenza**, a parere della Corte va 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*”.

Nello specifico, nel corso del dibattito, era emerso che il **cittadino estero** risiedeva a Milano presso **l'abitazione di proprietà della convivente**, elemento sufficiente a sostenere che il **contribuente disponesse di un'abitazione permanente in Italia**.

In conclusione, il giudice di merito **avrebbe dovuto accertare** se la **persona fisica in rassegna** dovesse essere **assoggettata a tassazione nello Stato italiano**, applicando il **secondo criterio di individuazione della residenza fiscale**, ossia quello previsto dall'articolo 4, lett. a), della Convenzione internazionale ispirata al modello OCSE 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*”.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

## CONTENZIOSO

---

### ***La giurisdizione sul contributo unificato e la sua debenza***

di **Valeria Nicoletti**

A quindici anni dalla sua introduzione, il **contributo unificato** ha trasformato il sistema impositivo correlato ai procedimenti giurisdizionali.

Ultima **giurisdizione** in cui esso è stato introdotto è proprio quella tributaria in cui ha fatto ingresso solo con l'**articolo 37, L. 111/2011**.

Non sono mancati, tuttavia, i problemi legati all'**inquadramento** della sua natura, infatti, fu la Corte Costituzionale (sentenza n. 73/2005) a qualificare come "**entrata tributaria erariale**" il contributo unificato poiché esso fu istituito per semplificare e sostituire i tributi erariali sui procedimenti giurisdizionali (imposta di bollo, tassa di iscrizione a ruolo, ecc.), con applicazione delle stesse esenzioni. Il contributo unificato si configura, quindi, come prelievo coattivo volto al **finanziamento** delle "*spese degli atti giudiziari*", commisurato al valore dei processi e non al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata.

Pertanto, la Corte di Cassazione (Cass. S.U. [sentenza n. 5994/2012](#), Cass. [sentenza n. 9840/2011](#)) ha statuito che **le controversie riguardanti il contributo rientrano nella giurisdizione del Giudice Tributario**, che si estende su tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, con riguardo **ad ogni questione relativa all'an o al quantum del tributo** (Cass. [sentenza n. 21483/2015](#); Cass. S.U. [sentenza n. 23832/2007](#)).

Non è ammissibile, quindi, l'**impugnazione** con motivi aggiunti del provvedimento del Segretario Generale del Tribunale amministrativo con il quale si chiede al ricorrente d'integrare il pagamento del contributo unificato. *La giurisdizione è sempre del Giudice Tributario, sebbene il Giudice adito può comunque, con i suoi provvedimenti, fornire utili elementi per una valutazione, che comunque rimane affidata prima all'agente accertatore e poi, eventualmente, al Giudice Tributario, senza poter essere per essi vincolante* (TRGA – Trento, sentenza 148/2016).

Ai sensi dell'[articolo 247 del D.P.R. 115/2002](#) (T.U.S.G.), "***l'ufficio incaricato della gestione delle attività connesse alla riscossione è quello presso il magistrato dove è depositato l'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del contributo unificato***".

Solamente per i **ricorsi straordinari** al Presidente della Repubblica, stante la specificità del procedimento, la competenza spetta esclusivamente all'amministrazione che ha emesso l'atto ([circolare AdE 29/E/2017](#)) e l'eventuale trasposizione in sede giurisdizionale amministrativa comporta l'integrazione del contributo unificato.

Nel processo tributario, l'**ufficio competente** è la segreteria della Commissione Tributaria adita, che può invitare la parte a regolarizzare la posizione.

L'articolo 14 T.U.S.G. stabilisce che la parte che per prima si costituisce in giudizio, che deposita il ricorso introduttivo, è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato; tuttavia, esso va letto unitamente al comma 6 bis1 dell'articolo 13 T.U.S.G. secondo il quale il pagamento del contributo *"è dovuto **in ogni caso** dalla **parte soccombente**, anche nel caso di compensazione giudiziale delle spese e anche se essa non si è costituita in giudizio. Ai fini predetti, la soccombenza si determina con il passaggio in giudicato della sentenza."*

Sulla base delle disposizioni citate la CTR delle Marche con la sentenza n. 521 del 6 ottobre 2017 ha accolto l'appello dei contribuenti avverso i provvedimenti di irrogazione **sanzioni** emessi dalla CTP per l'**omesso versamento** del contributo unificato.

Secondo la CTR l'iniziativa sarebbe stata corretta se posta in essere dopo l'avvio del giudizio cui il contributo unificato era collegato, ma non dopo che la relativa sentenza favorevole era passata in giudicato, ponendo il relativo onere a totale carico dell'ufficio.

L'onere del pagamento del contributo a carico della parte soccombente deriva direttamente ed automaticamente dalla legge, **senza che sia necessario la menzione da parte del giudice mediante l'inserimento di una specifica statuizione nella sentenza** (Cass. sentenza n. 18828/2015; Cass. sentenza n. 21207/2013).

Tuttavia, **nell'ordinanza n. 29681 del 12 dicembre 2017** la Cassazione, riportandosi al comma 3, dell'articolo 158 T.U.S.G., secondo cui *"le spese prenotate a debito e anticipate dall'Erario sono recuperate dall'amministrazione, insieme alle altre spese anticipate, in caso di condanna dell'altra parte alla rifusione delle spese in proprio favore"*, **è ferma nell'agganciare il riconoscimento del contributo unificato alla statuizione di condanna alle spese del soccombente.**



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**