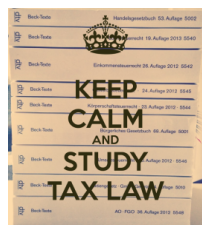


Verifiche in azienda oltre i trenta giorni – Possibile una difesa?



Con la sentenza n. 7870 del 17 aprile 2015, la Suprema corte si è pronunciata in tema di violazione dell'articolo 12, comma 5, della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), cassando la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto nullo l'avviso di accertamento emesso a seguito di verifica fiscale protrattasi oltre il termine previsto da tale norma (30 giorni di effettiva presenza nei locali). La sentenza, ripresa con il solito compiacimento fuori luogo da "FiscoOggi" (-> [qui](#)) elimina un altro principio di tutela del contribuente, tra quelli previsti dallo Statuto dei diritti (quali?) del contribuente, consolidando quelle posizioni dottrinarie che ritengono comunque valido l'accertamento emesso in base a verifiche eccessivamente prolungate.

L'art. 12 in questione prescrive (tra l'altro) che l'atto di accertamento, nel caso di verifiche ispettive, sia soggetto a due termini intesi a difesa del contribuente. Al comma 5 si prescrive che *"La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio"*; al comma 7, che *"(...), dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e*

motivata urgenza".

Il termine di cui al comma 7 è un termine cosiddetto "dilatorio", ovvero un termine posto a difesa del contribuente, che ha diritto a quel termine per presentare le proprie osservazioni all'Ufficio *prima* che esso emani l'avviso di accertamento; questo "prima" è fondamentale, poiché "dopo" l'emanazione non vi sono che le vie previste per l'annullamento dell'atto.

Il termine di cui al comma 5, viceversa, non è dilatorio, ma posto a difesa della operatività ordinaria del contribuente verificato. E' noto che le verifiche in azienda, a differenza dei quelle elettroniche, a distanza eccetera, sono intrusive: la presenza dei militari della GdF, o dei funzionari dell'Agenzia nei propri locali non è in genere annoverata tra le circostanze che semplificano la vita lavorativa. Come minimo, le comunicazioni interne all'ufficio e l'organizzazione logistica ne vengono fortemente impattati. Per questa ragione, il legislatore del 2000, nel dettare le tutele "normali" per il contribuente, aveva limitato a trenta giorni (si badi bene -anche non consecutivi-) la permanenza dei verificatori presso il contribuente verificato. Nel dettare questa norma, il legislatore aveva previsto (comma 6), che la conseguenza dello "sforamento" fosse la possibilità per il contribuente di ricorrere al "Garante del contribuente", nelle intenzioni un ente terzo che garantisse il rispetto di regole "di civiltà" nei rapporti tra il cittadino e il fisco. Proprio in virtù di questa particolare tutela, l'avviso di accertamento emesso in violazione di questa norma non risultava direttamente nullo, ma evidentemente il procedimento per giungervi sarebbe risultato viziato di illegittimità.

L'impiego a fini difensivi di tale istituto è arduo. Va anzitutto detto che l'iniziale intenzione di creare un "garante del contribuente" con poteri di effettiva mediazione si è risolta in poco. In primo luogo, i poteri di intervento del garante sono grossomodo quelli di un difensore civico. In

secondo luogo, la struttura di questo ufficio, immaginata come una sorta di collegio di revisione, di tre membri, è divenuta monocratica nel 2011; con la stessa legge, d'altro canto, sono stati esclusi dal novero dei soggetti idonei, gli alti ufficiali della GdF e i dirigenti dell'Agenzia (piuttosto ovvio, ma non era così). Con la legge di stabilità 2014 si era addirittura pensato di far "collassare" tale figura, individuandola nel Presidente della Commissione Tributaria Regionale, con buona pace della terzietà. A seguito della levata di scudi apparsa sulla stampa specializzata (vedi [G. Gentili, sul Sole240re, 20 ottobre 2013](#)), la norma fu ritirata dal [testo definitivo](#); in ogni caso, la nomina del Garante dipende dal Presidente della CTR, il suo ufficio si trova dentro le sedi territoriali dell'Agenzia e i modi in cui si estrinseca la sua attività mantengono una poco rassicurante opacità (vedi [C. Pace, Innovatori PA, 16 aprile 2015](#)).

Primavera pugliese. In tale contesto, era stata accolta con grandissimo favore l'orientamento iniziale di alcune Commissioni Tributarie che avevano considerato come l'attività ispettiva prolungata fosse posta in essere in violazione di legge, e quindi i suoi risultati fossero passibili di inutilizzabilità, analogamente a quanto avviene in sede penale (CTP Catania Sez. II, 04/05/2004, n. 238: *"ogni elemento raccolto, dagli operatori della Guardia di finanza o degli uffici impositori, oltre il limite temporale di giorni trenta prorogabili di altri trenta giorni con provvedimento motivato, è frutto di attività posta in essere in violazione della norma espressa. La conseguenza di questa violazione, anche se non comminata espressamente, è l'inutilizzabilità degli elementi di prova raccolti oltre il limite"*) o addirittura forieri di nullità (CTP Bari Sez. X, 07/05/2010, n. 99: *"va dichiarata illegittima l'attività di verifica che si sia protratta per tre mesi, con conseguente illegittimità della verifica stessa e nullità dell'avviso di recupero"*, confermata in CTP Bari, Sez. XVII, 12/05/2010, n. 131 e 11/11/2010, n. 293, e approfondita in CTP Bari, Sez. XXII, 2/11/2011, n. 148, dove

si affermava -con grande coerenza dogmatica- che "L'inutilizzabilità dei documenti provenienti da attività illegittime non abbisogna di una espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale, secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola".). Tale orientamento, in ottica di tutela dell'affidamento del contribuente, era senz'altro da condividere e rafforzare ma, ovviamente, così non fu.

La prima doccia fredda della Cassazione giunge con la sentenza Cass. civ. Sez. V, 22/09/2011, n. 19338, secondo la quale *"la violazione di tale norma non comporta la nullità dell'accertamento né l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, posto che tali effetti non sono previsti dall'ordinamento. Il contribuente, in tal caso, può formulare osservazioni e rilievi nonché rivolgersi al Garante del Contribuente, per fare presente la questione".*

In altre parole, nel 2011, la Cassazione, applicando *–pro domo principis–* la norma, la cui *ratio* è chiaramente di tutelare il cittadino, dichiarava che sì, la norma c'era, ma la sua violazione dava al più il diritto a "lamentarsi" presso l'ufficio del Garante che, in quel momento, era poi lo stesso che, in veste di giudice tributario, avrebbe poi eventualmente dovuto disporre della sua illegittimità. Con questa manovra, il Supremo Collegio svuotava di significato la norma di tutela, ed anzi la trasformava in una sorta di trappola mortale per il contribuente che se ne fosse avvalso: non solo il ricorso fondato su verifiche illecite sarebbe stato confermato, ma per giunta il sollevare tale motivo di illegittimità avrebbe condotto alla condanna alle spese legali. Una sorta di metodo "vae victis", temperato da un "diritto di mugugno" di matrice genovese. Tuttavia, dato che la Cassazione si era espressa, l'orientamento veniva quindi modificato dalle CTP e CTR nel senso di ritenere non inficiato in alcun modo l'avviso di accertamento fondato su elementi

illecitamente raccolti. **La sentenza in commento** conferma tale orientamento, aggiungendo che in caso di superamento del termine di durata delle operazioni di verifica, il legislatore non ha stabilito alcuna norma sanzionatoria che renda nulli gli atti compiuti ovvero un'invalidità derivata dell'atto impositivo, e tanto meno ha previsto, in conseguenza della scadenza del termine, la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo dell'Amministrazione finanziaria (cfr Cassazione, sentenza n. 16323/2014, che esclude la natura perentoria del termine in mancanza di una specifica disposizione in tal senso). A nulla vale, naturalmente, il rilievo che l'azione della P.A. debba essere sorretta da un rigoroso rispetto del principio di legalità. Ma vi è di peggio.

Per effetto del disposto della legge 132/2014, che ha ristretto i casi in cui il giudice può compensare le spese, questa nuova pronuncia **consolida l'orientamento precedente del 2011**, privando l'argomento di quel carattere "controverso" che deriva dall'esistenza di un contrasto giurisprudenziale. Nel caso in cui si impieghi questo come principale motivo di censura avverso l'avviso di accertamento, si può essere pertanto sicuri di vedersi affibbiare per intero le spese legali di controparte (l'Ufficio!) che verrebbe quindi anche "premiato" per aver violato una norma procedimentale posta a tutela del contribuente.

Un e-Book non è un libro (almeno a fini IVA)

Con la sentenza 5 marzo 2015, in causa C-502/13 (->[qui](#)), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha deciso sulla

possibilità che uno Stato Membro possa applicare un'aliquota IVA ridotta sugli e-Books, così come può farlo con i libri cartacei. Per gli amanti dello spoiler, **vi diciamo subito il finale**: il Lussemburgo è stato condannato per aver applicato agli ebook l'IVA ridotta prevista per i libri.

La vicenda processuale è assai semplice. La vigente direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, in GU L 326, pag.1 →[qui](#)) prevede che gli Stati Membri possano debbano adottare un'aliquota IVA base (cosiddetta "normale") non inferiore al 15% su tutti i beni e i servizi soggetti all'imposta, e possano adottare una o due aliquote ridotte su determinate categorie di essi, tra cui i prodotti editoriali: libri, giornali, riviste. L'art. 98, c. 2, esclude poi categoricamente che le aliquote ridotte possano essere applicate ai "servizi forniti per via elettronica".

Il regolamento di attuazione della direttiva IVA (all. I al Reg. 282/2011) che elenca, in via di esempio, tali servizi, cita il "contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche".

Il Lussemburgo, con legge del 12 febbraio 1979 riguardante l'imposta sul valore aggiunto, regolarmente aggiornata, ha fissato l'aliquota base al 15%, una aliquota ridotta del 6% e una "super ridotta" al 3%. Quest'ultima aliquota si applica a libri e prodotti editoriali cartacei.

Con la circolare n. 756 del 12 dicembre 2011, la Direction de l'Enregistrement et des Domaines (l'amministrazione tributaria granducale) ha esteso il concetto di "libro" per adattarlo al progresso tecnologico: *"Dato che la nozione di "libri" non è oggetto di un'interpretazione unanime in seno agli Stati membri dell'[Unione europea], il Governo ha deciso, per ragioni di neutralità, di dover riconoscere un'accezione ampia*

a questo termine, indicato al punto 5 dell'allegato B della legge sull'[IVA] ..., nel senso che, a parità di funzione, non occorre distinguere tra supporto fisico e supporto digitale".

In altre parole, l'amministrazione tributaria del granducato ha ritenuto che un libro sia tale a prescindere dal supporto (fisico o meno) su cui è venduto. Per questa ragione ha applicato l'aliquota super ridotta anche agli ebooks.

La Commissione, tuttavia, ha dovuto constatare in questa scelta una violazione del diritto comunitario: **un ebook è infatti allo stesso tempo un'opera letteraria e un servizio fornito in via elettronica.** Quale dei due aspetti di questo speciale ipertesto deve prevalere ai fini tributari? La risposta di un italiano a questa domanda è prevedibile: quella più cara per il contribuente. In effetti la conclusione della vicenda è questa, ma per ragioni più sottili e, in fin dei conti condivisibili.

In primo luogo, va ricordato che l'IVA è una vera e propria **imposta comunitaria**. Essa è sì stabilita con legge da ogni Stato membro, ma la direttiva base ne determina i criteri di base e le finalità. *"L'IVA è considerata un'imposta europea per varie ragioni, quali: la sua introduzione per finalità comunitarie, la costante disciplina europea di cui è destinataria, il ruolo della Corte di giustizia per l'interpretazione delle questioni che attengono alla normativa IVA, la destinazione di una parte del gettito a scopi comunitari"* (così la [Treccani voce "IVA"](#)). E' quindi essenziale che i criteri che sottostanno all'applicazione dell'imposta (v. Vincenzo Visco, *IVA*, in Dizionario di Economia e Finanza (2012)->[qui](#)) siano applicati in modo uniforme -ancorché evolutivo, nel tempo. Tali criteri sono fissati in modo da consentire una ragionevole uniformità della base imponibile attraverso i vari territori dell'Unione, e ricalcano i criteri definitivi generali del diritto comunitario. Una definizione cardine è la distinzione tra "beni" e "servizi", che è ripresa anche dagli artt. 14 e 24

della direttiva IVA: "costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario" e "si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni".

Quindi, è il ragionamento della Corte, poiché l'applicazione di una aliquota ridotta su un dato bene costituisce un'eccezione al regime normale, e come tale va trattata, dunque adottando per essa una interpretazione restrittiva, occorrerà decidere se un "libro" fornito per via elettronica, sia più un "bene elettronico" (che può godere dell'aliquota ridotta) o un "servizio elettronico" (che non può godere).

Secondo la definizione della direttiva, un bene è tale quando è materiale e chi lo detiene può disporre come proprietario. Sostiene il Lussemburgo, ed il Belgio con questi, che in effetti un ebook è "materiale" in quanto può essere letto solo su un computer o un tablet, che ne fornisce, appunto, il supporto materiale. La Corte, però, non lo segue su questa strada. *"Se è vero che il libro elettronico necessita, ai fini della sua lettura, di un supporto fisico, quale un computer, un simile supporto non è tuttavia incluso nella fornitura di libri elettronici"* (punto 36).

L'ebook, quindi, è qualcosa di diverso dal suo supporto, mentre, evidentemente, il libro è tutt'uno con la propria carta (come dice Umberto Eco, *La bustina di Minerva*, Milano, Bompiani, 2000, in *Libri e Biblioteche – Pagine scelte e presentate da Luciano Canfora*, Palermo, Sellerio 2002 → [qui un estratto](#), cortesia [libriantichionline.com](#)).

Il Granducato tenta quindi di argomentare che, in effetti, un ebook resta un libro, a patto che sia fornito su supporto fisico. Secondo il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA, nella versione in vigore, sono libri i tutti i libri *"inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per*

*bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità”; Durante i lavori preparatori era stato aggiunto l’inciso “nonché audiolibri, CD, CD-ROM o qualunque supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri”. Quindi, argomento il Lussemburgo, anche i libri digitalizzati. La Corte non concorda, con un argomento “evolutivo”: **“non esistono più libri digitali materialmente ceduti ai clienti”** (punto 54).*

In effetti, è difficile dare torto ai giudici su questo punto: per essere proprio sinceri, a nessuno in quest’anno domini 2015 verrebbe in mente di dire che un file .pdf/a scaricato su un CD-ROM sia un e-book. Perfino la definizione di Wikipedia non associa i due concetti (->[qui](#)) **“Un ebook (scritto anche e-book o eBook), in italiano libro elettronico, è un libro in formato digitale a cui si può avere accesso mediante computer e dispositivi mobili, come smartphone, tablet PC e dispositivi appositamente ideati per la lettura di testi lunghi in digitale, detti eReader (ebook reader)”**.

In definitiva, la Corte di Giustizia ha ritenuto che, almeno ai fini IVA, un ebook, dato che è privo di supporto materiale, non sia altro che un servizio fornito in via elettronica. Qualcosa che [Negroponte](#) spiegava già vent’anni fa (Negroponte “Being Digital”, 1995). Di certo, però, lui non immaginava che l’effetto sarebbe stato... tasse più alte sui bit, che non sugli atomi.

Pre-filled tax return form introduced in Italy: this might be a revolution

A strikingly good piece of news might be landing on the (bad) relationship between Italians and their tax return. Tax authorities are finally (starting 2015) activating the pre-filled tax return form. Inland revenues will make available to taxpayers the data it has in order to fill the tax returns, instead of (or aside of) using them in order to perform ex-post controls ([->here](#)).

This new method should reasonably reduce drastically the risk of involuntary mismatch between tax returns and registers' entries. And reasonably, in the long run, reduce mistaken tax claims.

L'istituzione di Trust (opaco) sconta l'imposta di donazione (CTR Toscana – 1702/1/14 del 22 settembre 2014)

Riporto qui di seguito per estratto il contenuto della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 1702/1/14 del 22 settembre 2014, comparsa su "Fisco Oggi" in data odierna, con commento G. Palumbo – A. Mesiti ([-> qui](#)).

“all’istituzione del *trust* si accompagna un’attribuzione patrimoniale che si sostanzia nel trasferimento della titolarità dei beni devoluti al *trust fund*, in capo al *trustee*.

Si deve altresì ritenere che la costituzione del vincolo di destinazione avvenga sin dall’origine a favore del beneficiario e sia espressione di un unico disegno volto a consentire la realizzazione dell’attribuzione liberale.

Il *trust*, quindi, alla luce degli elementi che lo contraddistinguono, può essere annoverato tra i vincoli di destinazione, con la conseguenza che all’atto di dotazione patrimoniale del *trust* (oggetto dell’avviso di liquidazione su cui ha statuito la sentenza in commento) torna applicabile il citato articolo 2, comma 47, del Dl 262/2006, e ciò indipendentemente dalla forma scelta, dato che la norma non fa alcuna distinzione”.

Il *trust* contemplato dalla sentenza era un *trust* cosiddetto “opaco” ovvero un *trust* che non identifica il beneficiario finale. In questo caso l’operazione di costituzione del *trust* opera in due momenti: 1) costituzione del *trust* e nomina del *trustee*; 2) devoluzione dei beni e degli avanzi di gestione al beneficiario che viene individuato al momento dello scioglimento.

Secondo la sentenza commentata, l’imposta sulle donazioni si applica al momento della costituzione del vincolo, ma non si applica al momento della successiva devoluzione, in quanto l’imposta è stata originariamente già scontata. Rimane piuttosto oscura la *ratio* di una interpretazione che anticipa il momento della tassazione in un tempo in cui non si è ancora verificato nessun arricchimento in capo al futuro (eventuale) beneficiario, mentre sottrae a tassazione il successivo momento dell’effettivo arricchimento del beneficiario. Va infatti ricordato che il senso dell’imposta di successione o di donazione è dato dal fatto che il prelievo si applica su un passaggio di ricchezza dal donante (il quale se ne spoglia, in

vita o a causa di morte) ad un donatario, il quale se ne arricchisce senza contributo.

Il senso non è quindi quello di deprecare la salma al momento del trapasso, o di punire la liberalità dello stolto prodigo, ma viceversa di operare un prelievo indolore su un arricchimento che non è gravato, quanto ai costi, sul suo beneficiario, ma che anzi “incrementa la forza economica del beneficiario ed è senz’altro idoneo ad esprimere una peculiare attitudine alla contribuzione del medesimo” ([Falsitta, Manuale di Diritto Tributario, parte speciale](#), Milano, 2013, p.925). Resta il dubbio amaro che, come in altri campi, la regola tributaria sia piegata a becere contingenze (raccatta i soldi il prima possibile) piuttosto che a chiare scelte sistematiche e razionali.

Italian judicial geography changes.

[D.Lgs. 19 febbraio 2014, n. 14](#) published on 27 February 2014 enacts a deep change in Italian judicial geography, reducing dramatically the number of Courts in ordinary. The spirit of this reform is drastically simplifying in order to (surprise, surprise) reduce costs for the administration. Contrariwise, it “takes the risk” (read: it introduces the fact) of an increase of costs for the citizen in accessing justice. Less tribunals means more workload for the existing ones (that are already undersized), and more physical distance between the citizen and his judge in civil cases; this results immediately in an increase of transportation costs for all notifications and services. There is room to believe that we’re facing a new way to socialization of losses. In fact it is hard to believe

that the amount in budget reduction (let's call it "budget savings") will be higher than the sum of the increase of costs of justice for the general public (the "public losses"). The global result will then reasonably be "less service for same money" or even "less service for more money", if you consider the cost for the citizen.

Italian budget cuts carve into Internet police. And this is not a good thing

The "spending review" (i.e. the action Italian Govt is leading in order to reduce unproductive expenses in National budget) is worryingly leading to a cut in the information police services. [73 out of 76 local section of the "polizia postale" are planned for shutdown](#). Considering that this specialized police is conceived for "ex post" police activity against cyber-crimes, the predictable effect can be a limitation "ex ante" of the rights of Internet users: less internet activity means less chances to commit crimes. So, instead of having police run after cyber-criminals and protect users, we might have less user rights in order to have to spend less in crime protection. At the end of the day, you'd need no car-theft protection in a world that abolishes the wheel. A [Turkish way to Internet security](#), if you want... Not exactly the right approach for a forward-looking Country. Italian [police Unions are raising shouts](#) to try and avoid such poor result, but financial "advisors" seem stronger. So to say: excel spreadsheets win over web 2.0!

sources: repubblica.it; huffingtonpost.co.uk

Italian Ministry of Welfare publishes survey on labour law reform 1 year after enactment

The Italian Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali has published the paper "[Il primo anno di applicazione della legge 92/2012](#)" (the first year from enactment of Statute 92/2012): a survey on the results achieved by the labour reform in this year.

Looking at the statistics, probably the most striking figure is the number of dismissals for cause (i.e. for causes attributable to the worker) vs the number of dismissals for justified reason (i.e. for objective causes). The paper shows (p. 43) that ca. 75% of dismissals are due to justified reason, making this largely the main reason for dismissal in most cases. Apparently, there is a link between this figure and the introduction, in the Italian labour law system, of the "reasons of economy" among the possible justifications for dismissal, however, the report carefully avoids this perspective.

The labour law reform law 92/2012 can be consulted [here](#).

Prosecutor Mr Gian Carlo Caselli retires – his examples stays

The Chief Prosecutor (Procuratore capo della Repubblica) of Torino, Mr Gian Carlo Caselli, retires from office at 75. (-> [news](#))

This excellent magistrate, who served as Prosecutor for over 40 years, has been a touchstone of commitment to justice and the law. After being a leading figure in the fight against internal left-wing terrorism during the late 70s and early 80s, he was committed, together with Mr Falcone and Mr Borsellino, in the struggle against the Mafia and 'Ndrangheta, playing a protagonist' role in the inquiries against mob chiefs.

In retiring, he leaves behind an entire generation of law students, attorneys and judges (or at least a good portion of a generation) who got inspired by his independence, commitment, good doctrine and integrity.

The news spread in the papers early in november, but his decision becomes operational as of January 1st.

Italians in general (and lawyers in particular) should thank Mr Caselli for his constant commitment to let this Country remain a good place to live. I, personally, do so.

Italy enacts Directive 2011/83/EU on consumer rights

Italy enacts Directive 2011/83/EU on consumer rights (beating the term 13 december- by a whisker). Several changes will affect distance contracts (e.e. via web or telephone); among the most significant: 14 days for withdrawal from the contract (in favour of the consumer), enhanced information duties for the seller. The directive (english version) can be read [here](#).

The original link to the news is -> [here](#); the Italian version ->[here](#)