

# **OSSERVATORIO TRIBUTARIO**

Febbraio 2024 - Anno XVII - n. 1



**BOLLETTINO DELL'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI  
SEZIONE SICILIA**

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Bollettino dell'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI Sezione Sicilia

Anno XVII – n. 1 – febbraio 2024

Rivista quadrimestrale  
dell'Associazione Magistrati Tributaristi della Sicilia  
registrata al Tribunale di Palermo al n. 12  
in data 12 luglio 2006

*Direttore Responsabile*  
**Gianfranco Amenta**

*Direttore Editoriale*  
**Bernardo Comella**

*Responsabile della Grafica*  
**Carmelo Cirrincione**

Direzione e redazione  
**Associazione Magistrati Tributaristi**  
**Sezione Sicilia**

Via Mariano Stabile 160 - 90139 Palermo  
c/o Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della  
Sicilia

*La collaborazione alla rivista è aperta a tutti i giudici tributaristi ed ai cultori del diritto tributaristico. Gli articoli dovranno pervenire in formato Word al seguente indirizzo e mail [studioamenta@tiscali.it](mailto:studioamenta@tiscali.it) con allegata dichiarazione di autenticità. Gli articoli potranno non essere pubblicati ad insindacabile giudizio della redazione. Gli autori si assumono la responsabilità del contenuto dei propri elaborati, delle opinioni e dei giudizi espressi.*

## Sommario

### **DALLA REDAZIONE**

- Di riforma in riforma.  
(G. Amenta) pag. 1

### **DALL'ASSOCIAZIONE** (a cura di S. Pillitteri)

- Le elezioni di AMT pag. 2

### **RICEVIAMO E PUBBLICHIAMO**

- Intelligenza artificiale e fisco. (S. Forastieri) pag. 4

### **FOCUS** (a cura di B. Comella)

- Crediti inesistenti e crediti non spettanti  
utilizzati in compensazione pag. 7
- Decreti attuativi della riforma fiscale pag. 8

### **RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA**

(a cura di G. Amenta)

#### **Le ultime dalla Cassazione**

- Dalle Sezioni Unite pag.10
- Dalla Sezione Tributaria pag.10

## **Di riforma in riforma**

Si è trattato, negli editoriali e negli articoli inseriti nei numeri di questo bollettino diffusi nel decorso anno, della riforma del giudizio tributario. Si sono poste in luce le incongruenze e le irrealizzabili ipotesi configurate. Quanto promulgato, ed in particolare in riferimento alla fase di transizione, non ha evitato il concretizzarsi di deficienze – puntualmente previste dalla nostra associazione - che rendono il contenzioso tributario come se fosse inesorabilmente colpito da una maledizione. Tale infelice sorte ha inizio, non ci stancheremo di dirlo, dalla mancata apparente terzietà del giudice tributario stante la dipendenza di questi dal MEF, parte maggiormente presente nei processi.

Non ancora metabolizzate le modifiche dettate dalla L. 130/2022, il processo tributario è stato oggetto delle disposizioni emanate con d.lgs. 220/2023, relativo alla riforma fiscale e contenente ulteriori disposizioni in materia di contenzioso tributario. Sembra opportuno evidenziarne alcune particolarmente significative per il giudicante, il cui approfondimento viene effettuato in questo numero da altro articolo.

Per i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024, non più preceduti dal reclamo/mediazione al di sotto dei 50 mila euro, la costituzione in giudizio dovrà avvenire entro trenta giorni dalla notifica del ricorso. E' stato statuito che l'impugnazione del provvedimento presupposto, emesso da ente diverso rispetto a quello che ha emanato l'atto impugnato, dovrà vedere chiamati in giudizio entrambi gli enti. Più rigido il divieto di produrre, in secondo grado, nuove prove e nuovi documenti, salvo che il Collegio ritenga sussistenti motivi per consentirvi ovvero se la parte dimostri di non aver potuto produrli in primo grado. Viene ribadita la lettura immediata del dispositivo al termine dell'udienza ovvero depositato e comunicato entro 7 giorni in caso di riserva. I principi di sinteticità e chiarezza dovranno guidare la liquidazione delle spese. In caso di valutazione della domanda cautelare si potrà definire il giudizio, in camera di consiglio, con sentenza semplificata.

Nelle disposizioni del d.lgs. 219/2023, contenente modifiche allo statuto dei diritti del contribuente, sempre in attuazione della riforma fiscale (L. 111/2023) con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario, è da porre in evidenza la previsione dettata dell'articolo 7 sexies. Con la mentovata norma si statuisce sui vizi delle notificazioni, per cui è inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori da dette ipotesi, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal

raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento. L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia. In sintesi, viene statuita la mancata sanatoria dell'inefficacia dell'atto, anche qualora venga presentato il ricorso da parte del contribuente entro i termini, ove la notifica sia inesistente. La proposizione del ricorso sana invece l'ipotesi di nullità.

Il disposto oltre a normare, mutuando dall'indicazione della Cassazione, la categoria dell'inesistenza, si distacca dalla lettura fornita dall'organo di legittimità. Quest'ultimo, invero, anche nelle ipotesi di inesistenza, aveva previsto la possibilità di sanatoria ove il contribuente proponga il ricorso dimostrando di aver avuto effettiva conoscenza del contenuto dell'atto.

Non appaia ultroneo manifestare qualche perplessità sul perseguire l'ipotesi di inesistenza rispetto a quella della nullità e prospettare la possibile sanatoria di quest'ultima. La configurazione dell'inesistenza, creata dal giudice di legittimità, esterna una categoria già contenuta nella ipotesi di nullità. Il *nullum est*, invero, lapidariamente, configura un qualcosa che non ha avuto vita nel mondo giuridico. Vieppiù effettuarne una differenziazione non appare una conseguenza logica e l'ipotesi di sanatoria di qualcosa che non è entrata nel mondo giuridico una palese contraddizione.

(Gianfranco Amenta)

## **DALL'ASSOCIAZIONE**(a cura di S. Pillitteri)

### **Le elezioni di AMT**

Giovedì 18 gennaio u.s. a Roma si sono tenute le elezioni per il rinnovo del Presidente dell'AMT Associazione Magistrati Tributarî e della Giunta Esecutiva Centrale .

**Presidente** è stata riconfermata, all'unanimità, l'uscente **Daniela Gobbi** per dare continuità all'attività ed ai progetti portati avanti in questi anni per una migliore giustizia tributaria.

Sono stati eletti nella nuova **Giunta**: **Salvino Pillitteri** quale V. Presidente Vicario del Presidente; **Anna Maria Fasano** V. Presidente; **Macchiarola Maria Carmela** Segretario Generale; **Lorella Fregnani** V. Segretario; **Federica Romano** V. segretario; **Raffaele Ceniccola** Componente; **Grazia Ciarlito** Componente; **Pietro Perla** Componente; **Massimo Scuffi** Componente; **Paolo Speciale** Componente; **Silverio Tafuro** Componente.

\* \* \*

In precedenza il 20 dicembre scorso è stato rinnovato il **Comitato Direttivo Centrale** della Associazione Magistrati Tributari, faranno parte del **"Parlamentino"**

cinque giudici siciliani in ordine alfabetico:

Francesco Cancilla, Giudice presso la Corte di Giustizia di 1 grado di Palermo ;

Mariella Miceli, Giudice presso la Corte di Giustizia Tributaria di 2 grado della Sicilia;

Romeo Palma, Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di 1 grado di Caltanissetta;

Salvino Pillitteri, V. Presidente di sezione Corte di Giustizia Tributaria di 2 grado della Sicilia;

Pino Tinto, V. Presidente di sezione della Corte di Giustizia Tributaria di 1 grado di CT.

#### **L'intero Comitato Direttivo Centrale è così costituito**

Sara Amerio, Paolo Auriemma, Roberta Batelli, Pietro Campanile, Francesco Antonio Cancilla, Antonio Carra, Antonio Catania, Marina Celle, Nicola Cristofaro, Raffaella Di Biase, Tullio Enrico Di Marco, Eugenio Facciolla, Pierantonio Fadel, Giorgio Granieri, Giovanni la Rocca, Vincenzo Laudiero, Antonio Liberatore, Elisabetta Mainini, Giuseppe Mazzi, Maria Miceli, Gianluigi Morlini, Catia Nola, Romeo Palma, Amerigo Palma, Roberta Papa, Giuliana Passero, Eduardo Maria Piccirilli, Rossana Ramodetta, Maria Rosaria Scurpa, Antonio Spataro, Giuseppe Tinto, Immacolata Vasaturo.

\* \* \*

Il passato Consiglio Direttivo Centrale, su proposta della Giunta Esecutiva ha designato all'unanimità **Presidente Emerito** dell'Associazione il Presidente **Ennio Sepe**, già presidente del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, per l'impegno profuso ed i meriti acquisiti, durante la lunga permanenza in Associazione di cui per tanti anni è stato il Presidente nazionale.

***Dalla redazione auguri di buon lavoro a tutti gli eletti***

\* \* \*

La nuova Giunta esecutiva nazionale riunitasi nei giorni scorsi ha deliberato di fissare a breve un incontro con il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e con il V. Ministro Maurizio Leo per un confronto sui temi da affrontare come ad esempio: l'adeguamento economico dei Giudici Tributari, da tanti anni congelato, il passaggio di un certo numero degli attuali Giudici "laici" nel ruolo dei nuovi magistrati tributari, i nuovi bandi di concorso.

L'attuale Presidente Regionale dell'AMT Siciliana, Avv. D'Amato ha comunicato che a breve verranno indette le elezioni per il rinnovo della Giunta Siciliana e della Giunte Provinciali, di cui il "Bollettino" si riserva di dare ampia diffusione.

## **RICEVIAMO E PUBBLICHIAMO:**

### **INTELLIGENZA ARTIFICIALE E FISCO**

Nella legge delega sulla riforma tributaria (la legge n. 111 del 9 agosto 2023), all'articolo 17, lettera f), è stabilito che occorre *"potenziare l'utilizzo di tecnologie digitali, anche con l'impiego di sistemi di intelligenza artificiale, al fine di ottenere, attraverso la piena interoperabilità tra le banche di dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e di garantirne il tempestivo utilizzo"*.

Un'affermazione che, per la verità, fa un pò di paura, specialmente se non si prosegue la lettura dello stesso articolo dove si dice che tali tecnologie, compresa l'intelligenza artificiale, servono principalmente per 1) realizzare interventi volti a prevenire gli errori dei contribuenti e i conseguenti accertamenti; 2) operare azioni mirate, idonee a circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale, con minore impatto sui cittadini e sulle imprese anche in termini di oneri amministrativi; 3) perseguire la riduzione dei fenomeni di evasione e delusione fiscale, massimizzando i livelli di adempimento spontaneo dei contribuenti; e alla successiva lettera g), introdurre misure che incentivino l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

Concetti che farebbero pensare che l'uso dell'intelligenza artificiale debba servire solo per selezionare i soggetti a più alto rischio fiscale, selezione la quale, unita al contraddittorio preventivo (ossia la partecipazione del contribuente nella fase precedente all'emanazione dell'avviso di accertamento) che tra breve diventerà assolutamente obbligatorio pena la nullità dell'atto, dovrebbe rendere più efficace e più economica l'analisi del rischio fiscale di ogni cittadino e l'azione amministrativa dell'Amministrazione Finanziaria del nostro Paese.

In pratica, con l'intelligenza artificiale dovrebbe essere più facile individuare, proprio grazie all'utilizzo di tecnologie digitali che consentono la piena interoperabilità tra le banche dati e la disponibilità delle informazioni rilevanti, i soggetti per i quali emergono elementi che mostrano sintomi di evasione fiscale e, quindi, ad altro rischio fiscale e, conseguentemente, da controllare.

In generale, l'intelligenza artificiale (IA) viene definita come la disciplina, appartenente al campo dell'[informatica](#), che studia i principi, le metodologie e le tecniche che consentono la progettazione di sistemi [hardware](#) o [programmi software](#) capaci di fornire, tramite lo strumento elettronico, prestazioni che normalmente sono di pertinenza dell'intelligenza umana.

In pratica, rappresenta il campo della scienza informatica che, utilizzando algoritmi complessi, apprendimento automatico e reti di varia natura, ha l'obiettivo di sviluppare sistemi in grado di emulare alcune capacità umane, elaborando dati e compiendo decisioni, senza però l'intervento

dell'uomo. Le applicazioni dell'Intelligenza artificiale sono numerosissime e tra di esse, oltre a quella oggetto di questo intervento riguardante la selezione di soggetti i cui comportamenti denotano un forte rischio di evasione fiscale, ricordiamo quella che si occupa della traduzione automatica, della guida autonoma alla soluzione di problemi matematici ed addirittura della diagnosi medica.

L'apprendimento automatico, comunque, è una componente importantissima ai fini del corretto funzionamento dell'IA, perché permette ai sistemi di ottimizzare, così come d'altronde fanno anche i neuroni del cervello umano, le prestazioni richieste. In pratica, l'intelligenza artificiale, al contrario di quanto avviene con i vari motori di ricerca esistenti, non si avvale dei semplici, seppure numerosissimi, dati che sono *"in rete"*, ma si avvale dell'*"esperienza"*, ossia delle conoscenze che, tratte dall'impiego che della stessa *"intelligenza"* fa l'uomo, gli consentono di aggiornarsi costantemente, riuscendo sempre a fare una sintesi di quello che è stato appreso, quasi facendo un ragionamento, senza condizionamenti di alcun genere, che poi mette a disposizione delle persone che la interpellano.

E' nota una relazione fatta dall'intelligenza artificiale la quale, su richiesta di fornire considerazioni su di essa, giunge addirittura a giudizi non sempre lusinghieri su se stessa.

Non c'è dubbio che una intelligenza artificiale così congegnata solleva anche questioni etiche e sociali, come la privacy e l'automazione del lavoro. La ricerca continua sull'*"IA"* mira a superare sfide come l'interpretazione del contesto e l'etica dell'autoapprendimento.

E' vero, comunque, che se l'evoluzione dell'IA promette benefici significativi, richiede sempre una gestione responsabile per garantire un impatto positivo sulla società.

Ecco, quindi, il motivo per cui l'aggettivo *"artificiale"*, riferito al concetto di *"intelligenza"*, fa un po' di paura, anche se ormai tutti cercano di convincere che l'uso di specifici algoritmi e tecnologie particolari sono diventati procedure normali, sempre che siano gestiti con grande responsabilità.

In ambito tributario, quindi, l'IA, se viene adoperata correttamente, non deve essere intesa come una forma di controllo fiscale, magari sostituendo la mente umana, ma rappresenta solo un mezzo per consentire una più completa interoperatività delle banche dati e delle altre informazioni di cui si dispone e, in questo settore, essere di supporto per l'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria, indirizzando l'accertamento, quello *"umano"*, verso soggetti che sono a maggiore rischio di evasione. Un'attività che l'Agenzia delle Entrate ha già cominciato ad sperimentare, sempre allo scopo di selezionare contribuenti maggiormente *"sospetti"*, ed a tale scopo ha anche provveduto, con la direttiva 2023/74424, all'istituzione di un apposito ufficio, denominato *"data science"*, all'interno del settore analisi del rischio e ricerche.

I dubbi sulla legittimità di una simile procedura, come detto in precedenza, ci sono comunque. Riguardano sia l'aspetto *"privacy"*, sia l'aspetto legato alla possibilità di difesa di un contribuente, in caso di contenzioso, di fronte ad un atto amministrativo che nasce tramite l'Intelligenza Artificiale.

Evidentemente, sono sempre tutelati, e quindi vietati i sistemi di categorizzazione che li utilizzano,

i diritti riguardanti dati sensibili come le convinzioni politiche, filosofiche, religiose, orientamento sessuale e razza.

Sull'intelligenza artificiale e sulla tutela dei diritti dei cittadini, evidentemente compresi quelli dei contribuenti, si è pronunciato anche il Consiglio di Stato, con Sentenza n. 2270/2019, sostenendo che *“il meccanismo attraverso il quale si concretizza la decisione robotizzata (ovvero l'algoritmo) deve essere 'conoscibile', secondo una declinazione rafforzata del principio di trasparenza, che implica anche quello della piena conoscibilità di una regola espressa in un linguaggio differente da quello giuridico. Tale conoscibilità dell'algoritmo deve essere garantita in tutti gli aspetti: dai suoi autori al procedimento usato per la sua elaborazione, al meccanismo di decisione, comprensivo delle priorità assegnate nella procedura valutativa e decisionale e dei dati selezionati come rilevanti. Ciò al fine di poter verificare che gli esiti del procedimento robotizzato siano conformi alle prescrizioni e alle finalità stabilite dalla legge o dalla stessa amministrazione a monte di tale procedimento e affinché siano chiare – e conseguentemente sindacabili – le modalità e le regole in base alle quali esso è stato impostato”*.

E sulle perplessità del Consiglio di Stato, ed in particolare per quanto riguarda la *“privacy”*, il Garante ha già avviato una indagine conoscitiva per verificare la conformità del menzionato sistema alle norme che tutelano la privacy dei cittadini. Il rischio, infatti, è che l'adozione dell' *“IA”* possa non essere corretta circa le modalità di acquisizione dei dati, la sensibilità degli stessi, le possibili discriminazioni circa le modalità di selezione tra le varie macrocategorie economiche, ed altro ancora.

Anche sull'esistenza di una giusta difesa del contribuente occorre fare una seria riflessione, Infatti, lasciando soltanto all'algoritmo o al *“ragionamento”* della macchina la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, potrebbero diventare prive di efficacia alcune norme che attualmente stanno proprio a guardia dell'imparzialità e del giusto procedimento, norme contenute nelle singole leggi d'imposta oppure nello Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge 212 del 27 luglio 2000).

Comunque, l'Europa sta affrontando concretamente l'argomento dell'intelligenza artificiale e pare che il Governo si appresti a presentare un disegno di legge per affrontare legislativamente la questione. Saranno attenzionati particolarmente aspetti molto delicati come la salute, la sicurezza, i diritti fondamentali dell'uomo, l'ambiente e la democrazia.

Dovrebbe essere previsto, comunque, un periodo di transizione prima dell'entrata in vigore delle nuove regole.

Intanto, il sottosegretario di stato alla presidenza del consiglio, Alfredo Mantovano, intervenuto a Roma al 35° Congresso nazionale forense, ha affermato che *“nessun algoritmo potrà mai sostituire una sentenza degna di questo nome e chi ha in mente una deriva del genere non ha la minima idea di cosa siano la giustizia, la difesa, la tutela dei diritti”*, per sottolineare che l'intelligenza umana deve sempre prevalere su quella artificiale, allo scopo di applicare correttamente i principi della nostra Costituzione e, in campo fiscale, l'articolo 53 che sicuramente non prevede che i tributi

debbano essere versati in base ai risultati emergenti da un algoritmo o comunque da un sistema automatico seppure “*intelligente*”.

E' innegabile, comunque, che l'Intelligenza artificiale di risultati positivi ne può sempre dare, anche in materia fiscale, in quanto, oltre ad automatizzare alcuni processi di lavorazione interni degli uffici, può semplificare l'elaborazione delle dichiarazioni fiscali, può fornire assistenza virtuale ai contribuenti, oppure elaborare dati statistici riguardanti fenomeni economici e fiscali, seguendo dati storici e tendenze economiche, per consentire una migliore pianificazione dei Bilanci dello Stato.

(Salvatore Forastieri)

## FOCUS

### **1.- Crediti inesistenti e crediti non spettanti utilizzati in compensazione dal contribuente- diverso trattamento giuridico sotto il profilo tributario e sotto il profilo penale**

La Cassazione pronunciandosi a Sezioni Unite con le sentenze n° 34419 e 34452, entrambe depositate il 11 dicembre 2023, ha statuito che occorre distinguere tra *crediti inesistenti* e *crediti non spettanti*, essendo i detti crediti ontologicamente diversi tra di loro ed ai quali corrisponde un differente trattamento giuridico nel caso del loro utilizzo in compensazione da parte del contribuente.

Infatti per i crediti inesistenti

- ) per l'azione di accertamento si applica il termine c. d. lungo di 8 anni introdotto dall'art. 27 comma 16 del d.l. 185/2008

-) sotto l'aspetto del regime sanzionatorio si applica una più grave sanzione dal 100% al 200%

Viceversa per i crediti non spettanti si applica per l'azione di accertamento il termine ordinario di cui all'art. 43 comma 3 del d.p.r. 600/1973 e la sanzione applicabile è del 30%

Secondo le predette sentenze, il credito è inesistente allorché esso è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero ancora se il credito vantato è già estinto al momento del suo utilizzo

Tuttavia se il credito inesistente è suscettibile di essere scoperto attraverso la liquidazione della dichiarazione con procedure automatizzate ex art 36 bis e 36 ter del d.p.r.600/1973, ovvero ex art 54 del decreto sull'IVA ( d.p.r. 633/1972), esso è derubricato da credito inesistente a credito non spettante.

Tuttavia va segnalato sulla questione un recente diverso orientamento della Cassazione III° sezione Penale n. 6/2024 depositata il 2 gennaio 2024, la quale

*“ritiene applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa la definizione dell'art. 13 del D.lgs. 471/1997, imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi, e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/73 e all'art. 54-bis del DPR 633/72.”*

Ciò in aperto contrasto con quanto sostenuto dalle Sezioni Unite della Cassazione, la quale, -( pur riconoscendo che lo sforzo definitorio del legislatore tra la nozione di credito inesistente e credito non spettante si è concentrato sulla disciplina tributaria e non anche sulla disciplina penale, ove non sono state distinte le due nozioni. )- ha concluso affermando che ciò non significa che le dette nozioni di credito inesistente e di credito non spettante siano diversificate tra i due settori, anzi proprio la contestualità delle modifiche operate con il d. lgs 158/2015 conduce a ritenere di natura unitaria le nozioni introdotte con l'art 13 comma 4 e 5 del d.lgs 471/1997

## **2.- Decreti attuativi della riforma fiscale**

Sono stati pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale cinque decreti attuativi della riforma tributaria di cui alla legge n. 111 del 2023: in particolare sulla detta Gazzetta Ufficiale n.2 del 3 gennaio 2024 è stato pubblicato il decreto legislativo n. 220 del 30.12.2023 contenente le nuove disposizioni normative sul contenzioso tributario.

La nuova normativa fa riferimento non già al momento della emanazione dell'atto da impugnare, ma fa riferimento esclusivamente al momento della proposizione del ricorso e pertanto:

-1) prevede per i ricorsi o appelli notificati dalla data di entrata in vigore del predetto decreto legislativo n. 220/2023 e cioè dal 4 gennaio 2024 l'eliminazione della fase del reclamo/mediazione, e per i quali conseguentemente la costituzione in giudizio deve avvenire entro 30 giorni dalla notifica del ricorso.

Restano invece soggetti alla mediazione tutti i ricorsi già notificati antecedentemente al 4 gennaio 2024.

-2) apporta al processo tributario per i giudizi instaurati con ricorsi o appelli notificati dal 5 gennaio 2024 le seguenti più significative modifiche

-a ) il potenziamento della conciliazione sia estendendo detto istituto anche alle controversie di legittimità pendenti in Cassazione, e sia prevedendo lo ampliamento della facoltà delle Corti di Giustizia di primo e secondo grado di proporre di ufficio la conciliazione:

In caso di accordo conciliativo tra le parti, le sanzioni sono ridotte al 40% del minimo di legge in caso di perfezionamento dell'accordo nel giudizio di primo grado; ridotte al 50% del minimo nel corso del giudizio di secondo grado: e ridotte al 60% del minimo nel corso del giudizio in Cassazione

-b) la compensazione delle spese di giudizio anche se la parte risulta vittoriosa a seguito di

documenti decisivi prodotti, non tempestivamente, nel corso del giudizio.

Di conseguenza la compensazione delle spese di giudizio non è più soltanto limitata al caso in cui vi sia stata una reciproca soccombenza delle parti nel giudizio ovvero alla sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni che devono tuttavia essere espressamente menzionati nella sentenza. Con la nuova normativa la produzione della documentazione a sostegno delle proprie tesi difensive deve essere tempestiva, al fine di evitare una eventuale compensazione delle spese di giudizio

Inoltre nella liquidazione delle spese si dovrà tenere conto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte.

- c) Sentenza semplificata nel giudizio cautelare: infatti nel giudizio di sospensione il giudice tributario (collegiale o monocratico) in camera di consiglio può definire il giudizio con sentenza in forma semplificata allorquando si ravvisi la manifesta fondatezza o inammissibilità o improcedibilità o infondatezza del ricorso, e salvo che una delle parti non dichiari di volere proporre motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione.

-d) udienza in presenza o da remoto: la discussione da remoto va chiesta nel ricorso o nel primo atto difensivo o con apposita istanza notificata alle altre parti costituite e va depositata in segreteria.

Se una parte ha chiesto la discussione della pubblica udienza in presenza, e un'altra parte da remoto, la discussione avviene in presenza, fermo restando, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto.- in tale caso i giudici e il personale amministrativo partecipano sempre alla discussione in presenza

e) Il dispositivo della sentenza va comunicato immediatamente: al termine dell'udienza ovvero in caso di riserva, va comunicato entro sette giorni

-f) nel giudizio di appello è vietato produrre nuovi documenti, salvo che il Collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione o la parte dimostri di non averli potuto produrre nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile

La ritenuta indispensabilità da parte del Collegio giudicante del documento da produrre esclude comunque le ipotesi di assenza di procura, delega di firma o questioni legate alla notifica dell'atto, per le quali vigerà il divieto assoluto di produzione

-3) apporta al processo tributario per i giudizi instaurati con ricorsi o appelli notificati dal 2 settembre 2024 le seguenti altre più significative modifiche

- a) tutte le comunicazioni avvengono mediante pec e se ci sono più difensori, queste saranno inviate a uno soltanto che ha l'obbligo di informare gli altri

-b) la violazione dell'obbligo di invio tramite pec delle comunicazioni o di deposito telematico non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l'obbligo di regolarizzarlo.- tuttavia la predetta

violazione sarà valutata ai fini della liquidazione delle spese

-c) gli atti devono essere chiari e sintetici, firmati digitalmente; e i provvedimenti giudiziari privi di firma digitale sono nulli

(Bernardo Comella)

## **RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA** (a cura di G. Amenta)

### **LE ULTIME DELLA CASSAZIONE**

*A fronte della condivisione manifestata dai lettori, si prosegue nel fornire l'indice delle sentenze del giudice di legittimità che appaiono meritevoli di attenzione, invitando alla disamina dell'integrale statuizione.*

### **DALLE SEZIONI UNITE**

**Cass. S.U. Sent. 34419/2023 – Requisiti per credito inesistente e per credito non spettante – Accertamento nel termine lungo per gli inesistenti, breve per i non spettanti.**

E' configurabile il credito inesistente, accertabile nel termine lungo di otto anni, ove ricorrano congiuntamente due requisiti: a) il credito sia in tutto o in parte frutto di una artificiosa rappresentazione ovvero sia carente dei presupposti, oppure sia sorto ma estinto al momento dell'utilizzo. b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36 bis e 36 ter dpr 600/73 e 54 bis dpr 633/72.

Può configurarsi come non spettante, e quindi accertabile nel termine breve, ove l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato

\* \* \*

### **DALLA SEZIONE TRIBUTARIA**

**Cass. Ord. 26660/2023- Riscossione – Omessa notifica atto presupposto – Nullità – Irreperibilità temporanea del destinatario – Prova della notifica dell'atto impositivo mediante deposito in giudizio del relativo avviso di ricevimento**

La mancata notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. E' quindi ammissibile impugnare una cartella esattoriale per far valere la mancata e/o irrituale notificazione dell'atto impositivo presupposto, senza doverla impugnare per altri motivi (invalidità formale ovvero infondatezza nel merito) poiché la nullità della notifica del prodromico avviso di accertamento si propaga alla consequenziale cartella di pagamento, che viene colpita da nullità derivata.

In applicazione del principio enunciato dalle Sezioni Unite è da ribadire che, in tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite servizio postale, qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per sua temporanea assenza ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante – in base ad un'interpretazione

costituzionalmente orientata (Cost., artt. 24 e 111, comma 2) della L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 8 – esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (cd. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa

**Cass, Sent. 26681/2023 - Competenza del giudice tributario per le controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria prodromici il pignoramento.**

E' competente la giurisdizione tributaria per la cognizione dell'opposizione alla cartella di pagamento (ex art. 615 c.p.c.) con la quale siano dedotti fatti relativi alla carenza della originaria pretesa tributaria o all'estinzione della stessa (nella specie, per intervenuta prescrizione) che si assumano verificati anteriormente alla notificazione della cartella. Inoltre, in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

**Cass. Ord. 26818/2023 – Accordo con adesione successivo alla notifica di un processo verbale di contestazione – Proposizione di ricorso avverso l'atto di adesione ovvero avverso l'atto impositivo – Inammissibilità.**

Definito l'accertamento con adesione, ai sensi del d.lgs. 218/1997, con fissazione anche del quantum debeatur, al contribuente non resta che eseguire l'accordo, risultando normativamente preclusa la possibilità di impugnare l'accordo e l'atto impositivo oggetto della transazione.

Risulta quindi inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento dopo la firma del concordato fiscale.

**Cass. Sent. 27747/2023 – Studi di settore – Onere del contribuente di fornire la prova del discostarsi dal modello – Onere dell'ufficio dimostrare applicabilità dello studio al caso concreto.**

E' da ritenere il contribuente onerato di allegare e anche di provare, ancorché senza limitazione di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento standardizzato, mentre sull'ente impositore quello di dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento.

**Cass. Ord. 27813/2023 – IVA – Mancata presentazione della dichiarazione in termini – Sussistenza del diritto al credito IVA**

La contestazione dell’Agenzia limitata al dato formale della mancata presentazione della dichiarazione in termini, non può precludere il credito IVA

**Cass. Ord. 27933 – Prescrizione – Validamente eccepita anche se invocato termine diverso**

E’ irrilevante il riferimento, nel ricorso introduttivo, a un termine di prescrizione diverso da quello applicato dal giudice, atteso che l’eccezione di prescrizione è validamente proposta quando la parte ne abbia allegato il fatto costitutivo, ossia l’inerzia del titolare, senza che rilevi l’erronea individuazione del termine applicabile, ovvero del momento iniziale o finale di esso, trattandosi di questione di diritto sulla quale il giudice non è vincolato dalle allegazioni di parte.

In materia tributaria trova applicazione il principio secondo cui, a fronte della natura estintiva della prescrizione eccepita dal contribuente, l’individuazione del termine legale applicabile è rimessa al giudice di merito

**Cass. Ord. 27960/2023 – Area edificabile – Indennità di espropriazione – calcolo sul valore venale del bene – Mancata estensione al valore dell’avviamento**

A seguito di espropriazione parziale per pubblica utilità risulti impedito l’ulteriore svolgimento di un’impresa che utilizzava l’immobile espropriato per l’esercizio della propria attività, la determinazione dell’indennità di espropriazione dev’essere effettuata tenendo conto della differenza tra il valore dell’area espropriata e il valore dell’azienda non potendo costituire oggetto di indennizzo il pregiudizio subito per non poter più esercitare l’impresa poiché l’indennità di espropriazione è commisurata al valore venale del bene non a quello dell’azienda.

**Cass. Sent. 29775/2023- Accertamento - Imposte dirette e IVA - Esclusione da Società personali - Efficacia da delibera della società – Art. 2287 c.c.**

La disciplina applicabile all’esclusione del socio è dettata dall’art. 2287 c.c. che prevede espressamente che la delibera di esclusione ha effetto soltanto decorsi trenta giorni dalla sua comunicazione sia sotto il profilo del prodursi dell’effetto costitutivo dello scioglimento del rapporto sociale sia la decadenza dell’impugnazione. Né a diversa conclusione si perviene anche se nella delibera sia stato disposto l’efficacia immediata dell’esclusione.

Ne consegue in tema di redditi prodotti in forma associata, che qualora nel corso di un esercizio sociale di una società di persone si sia verificato il mutamento della composizione della compagine sociale, con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro, i redditi della società devono essere imputati, ai sensi e per gli effetti dell’art. 5 Tuir, esclusivamente al contribuente che sia socio al momento dell’approvazione del rendiconto, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili; non deve, invece, farsi riferimento al socio uscente ed a quello subentrante attraverso una ripartizione in funzione della rispettiva durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell’esercizio.

### **Cass. Ord. 30140/2023 – Irap – Professionista – attività in più strutture – insussistenza autonoma organizzazione**

La circostanza che il professionista operi presso due o più strutture sostenendo i costi non è di per sé sufficiente a configurare un'autonoma organizzazione, se tali strutture siano semplicemente strumentali ad un più comodo esercizio dell'attività professionale.

Inoltre la sentenza impugnata non indaga sulla natura dei compensi a terzi, la maggior parte dei quali riferita all'acquisto di materiale protesico, ciò che anzi, al contrario, rileva l'assenza di un laboratorio odontoiatrico interno che avrebbe potuto essere valutato come indice della sussistenza dell'autonoma organizzazione, riconducibile all'attività di coordinamento e direttiva del professionista.

### **Cass. Ord. 31260/2023 – Sanzioni - Prescrizione quinquennale**

A seguito di notifica di cartella esattoriale, non fondata su sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione per far valere l'obbligazione tributaria relativa alle sanzioni è quello quinquennale, con decorrenza dall'iscrizione a ruolo del credito. Il termine decennale riguarda i crediti per sanzioni per violazioni di norme tributarie derivanti da sentenza passata in giudicato.

### **Cass. Sent. 31345/2023 – Documenti – Tempi per il deposito – Ammissibilità consegna anche se non compatibile con i termini fissati dall'Amministrazione**

Qualora i documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria siano detenuti da un terzo, che non sia ausiliare del contribuente e che non possa dimostrare una causa di forza maggiore, sarà consentito depositarli in ritardo nella lite tributaria.

### **Cass. Sent. 31677/2023 – TARI – Assoggettamento delle aree funzionalmente collegate all'attività di produzione rifiuti speciali**

Le aree in cui si producono rifiuti speciali sono sempre assoggettate al pagamento del tributo per la parte fissa. L'esenzione spetterà per la parte variabile, a condizione che il contribuente provi di avere diritto all'agevolazione.

### **Cass. Ord. 31699/2023 – Interessi - motivazione degli stessi – calcolo in cartella di pagamento – Obbligo di specificazione - Possibilità di desumerli**

La cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il quantum del debito d'imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata, con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati, attraverso il semplice richiamo all'atto precedente e la quantificazione dell'importo e deve indicare l'importo per gli ulteriori accessori; indicazione che soddisfa l'obbligo motivazionale.

Se invece la cartella costituisce il primo atto riguardante la pretesa per interessi, per soddisfare l'obbligo di motivazione, deve indicare, oltre all'importo, anche la base normativa relativa agli interessi reclamati, che può anche essere desunta dall'indicazione specifica della tipologia e della natura degli interessi ovvero del tipo di tributo al quale accedono.

**Cass. Ord. 32218/2023 – Parte contumace in primo grado – Possibilità di produrre documenti in appello.**

Nel processo tributario è consentito alla parte rimasta contumace in primo grado, produrre per la prima volta nel secondo grado l'originale dell'atto impositivo notificato del quale era contesato dal contribuente la regolarità della notifica, costituendo tale produzione una mera difesa volta alla confutazione delle ragioni poste a fondamento del ricorso della controparte.

**Cass. Ord. 32268/2023 - Giudicato esterno – Mancata estensione – Eccezione: limiti soggettivi**

L'estensione del giudicato esterno non può operare oltre i limiti soggettivi dello stesso, salvo che si sia in presenza di più obbligati solidali in relazione agli effetti favorevoli della sentenza ottenuta da un coobbligato in relazione agli altri coobbligati.

**Cass. Ord. 32662/2023 - - Tributi sui terreni – Aree edificabili**

I valori delle aree edificabili devono essere accertati dall'amministrazione comunale tenendo conto degli strumenti urbanistici adottati e delle maggiori o minori potenzialità edificatorie dei terreni. L'assenza di contratti di compravendita non impedisce al comune di valutare il terreno e di attribuirgli il valore ritenuto congruo.

**Cass. Ord. 33587/2023 – Contabilità in nero – Legittimato il metodo di accertamento induttivo – Incombe sul contribuente la prova contraria.**

La contabilità in nero, per il suo valore probatorio, sia pure meramente presuntivo, legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsiasi ulteriore elemento, il ricorso all'accertamento induttivo, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo.

**Cass. Ord. 34046/2023 - Irap – Professionista in società di consulenza- Non debenza**

Il professionista che presta la sua attività esclusivamente in favore di una società di consulenza, della cui organizzazione e dei cui mezzi si avvale, non è soggetto all'Irap. Sarà la società ad integrare il presupposto oggettivo dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini Irap.

**Cass. Sent. 34855/2023 – Istanza di rimborso – Credito acquisito successivamente ad una vendita.**

In tema di rimborso di versamenti effettuati in relazione ad imposte dirette non dovute, la disciplina di cui all'art. 38 del dpr 602/1973, che prevede la possibilità di presentare la relativa richiesta entro il termine di quarantotto mesi, si applica esclusivamente se tali versamenti non risultavano dovuti fin dall'origine; quando, invece, il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, è applicabile l'art. 21, comma 2, del d.lgs. 546/1992, disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo cui l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

