



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N.131 T.O. ALL. 3 - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

26263 ^{oggetto} 10

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 8823/2006

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 26263

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. UGO RICCARDO PANEBIANCO - Rel. Presidente - Ud. 12/10/2010
- Dott. CARLO PARMEGGIANI - Consigliere - PU
- Dott. BIAGIO VIRGILIO - Consigliere -
- Dott. MARIO BERTUZZI - Consigliere -
- Dott. LUIGI ALESSANDRO SCARANO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 8823-2006 proposto da:

MONFREDO GAETANO, elettivamente domiciliato in ROMA
VIA CICERONE 44, presso lo studio dell'avvocato
AGUGLIA BRUNO, che lo rappresenta e difende unitamente
all'avvocato BATTELLO NEREO, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro
tempore, MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in
persona del Ministro pro tempore, elettivamente
domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta

1

2010

2464

e difende ope legis;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 83/2004 della COMM.TRIB.REG. di TRIESTE, depositata il 07/02/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/10/2010 dal Presidente Relatore Dott. UGO RICCARDO PANEBIANCO;

udito per il ricorrente l'Avvocato BATTELLO NEREO, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. IMMACOLATA ZENO, che ha concluso per il rigetto del I° e III° motivo, assorbito il II° motivo, l'accoglimento del IV° motivo.



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Avverso due distinti avvisi di accertamento dell'Ufficio II.DD. di Udine relativi all'IRPEF ed all'ILOR degli anni rispettivamente 1988 e 1989 con cui erano state contestate maggiori imposte Gaetano Monfredo proponeva separati ricorsi avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Udine la quale, preso atto della costituzione dell'Ufficio che chiedeva il rigetto della domanda e riuniti i procedimenti, dichiarava la nullità degli avvisi per mancata indicazione delle aliquote applicate per il calcolo delle imposte in violazione dell'art. 42 comma 2 D.P.R. 600/73, rigettando nel contempo la richiesta dell'Ufficio che aveva dedotto la tardiva prospettazione di tale nullità da parte del contribuente.

Proponeva impugnazione l'Agenzia delle Entrate di Udine ed all'esito del giudizio nel quale si costituiva il contribuente chiedendone il rigetto, la Commissione Tributaria Regionale di Trieste accoglieva l'appello.

Relativamente alle questioni che sarebbero state prospettate poi in questa sede la C.T.R., pur ritenendo fondata la censura relativa al vizio di cui erano affetti gli avvisi di accertamento con



riferimento alla non corretta indicazione delle aliquote, la dichiarava inammissibile sul rilievo che, configurando un'ipotesi di annullabilità, tale vizio avrebbe dovuto essere dedotto dalla parte tempestivamente e non già come era stato fatto con una successiva memoria illustrativa. Quanto alle sanzioni, rilevava che dovevano trovare applicazione quelle più favorevoli previste dal D.Lgs 472/97 nel frattempo entrato in vigore, ivi compresa la norma di cui all'art. 12.

Avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione Gaetano Monfredo che deduce quattro motivi di censura illustrati anche con memoria.

Resiste con controricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze nonché l'Agenzia delle Entrate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In via preliminare deve essere dichiarata la carenza di legittimazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, peraltro costituitosi nonostante il ricorso fosse stato notificato unicamente all'Agenzia delle Entrate di Udine. A seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle Entrate ad opera del D.Lgs. n.300 del 1999, divenuta operativa dal 1° 1.2001, si è verificata



infatti una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, in forza della quale spetta esclusivamente ad essa la legittimazione processuale in ordine alle relative controversie (Sez.Un 3118/06; Cass. 9004/07). Né potrebbe ravvisarsi una concorrente legittimazione "ad processum" del Ministero in considerazione delle precedenti fasi processuali, atteso che il giudizio di appello, promosso dopo il 1°.1.2001, si è svolto con l'esclusiva partecipazione dell'Agenzia delle Entrate.

Con il primo motivo di ricorso Gaetano Monfredo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 42 D.P.R. 600/73. Lamenta che la C.T.R. abbia ritenuto motivo di annullabilità anziché di nullità, come prevede espressamente la richiamata norma al comma 3, la sola indicazione negli avvisi di accertamento delle aliquote minime e massime.

Con il secondo motivo il ricorrente prospetta la stessa questione sotto il profilo dell'omessa motivazione ed in particolare sul fatto che nulla la C.T. nulla ha precisato in ordine alla deduzione dell'Ufficio circa la sufficiente indicazione delle



aliquote minime e massime.

Le esposte censure, da esaminarsi congiuntamente in quanto riguardanti entrambe la legittimità degli avvisi di accertamento in relazione alla corretta indicazione in essi delle aliquote applicate, sono infondate, sia pure per ragioni diverse da quelle esposte dalla C.T.R..

E' certamente vero, come del resto ha precisato la stessa C.T.R., che in materia di accertamento delle imposte sui redditi la sola indicazione negli avvisi delle aliquote minime e massime viola il principio di precisione e chiarezza stabilito dall'art. 42 D.P.R. 600/73 il quale svolge una funzione di tutela del contribuente ponendolo in grado di verificare, anche nel caso di imposte con aliquote progressive, l'esattezza del calcolo senza ricorrere a complesse argomentazioni tecnico-giuridiche (Cass. 4187/09; Cass. 2851/08). Ma la sentenza impugnata che, ripetesì, condivide una tale necessità e le ragioni che la giustificano, non ne ha tratto le conseguenze volute dalla legge in caso di violazione, avendo ravvisato un vizio di annullabilità - dedotto tardivamente dalla parte e quindi ormai precluso all'esame del giudice - e non



già di nullità, come prevede espressamente il richiamato art. 42 all'ultimo comma.

Il diverso quadro giuridico prospettato non giova però nel caso in esame al ricorrente che alla rilevabilità d'ufficio della nullità ha fatto riferimento per superare la tardività della deduzione della violazione in esame, tardività rilevata dalla C.T.R. sul presupposto che la questione era stata prospettata per la prima volta con una successiva memoria illustrativa e non più contestata in questa sede.

Infatti il principio della rilevabilità d'ufficio della nullità, anche in assenza di una specifica domanda o di un'eccezione della parte interessata, va pur sempre coordinato con il principio della domanda o dell'eccezione riguardante la questione sulla quale si invoca la nullità. Esso non può quindi essere invocato allorché la domanda o l'eccezione sia stata dichiarata inammissibile, dovendosi ritenere in tal caso esclusa in radice l'applicabilità d'ufficio della nullità.

Ciò è quanto è avvenuto nel caso in esame nel quale la tesi della inidoneità dell'avviso a porre il contribuente in grado di esercitare



adeguatamente il proprio diritto di difesa a causa della sola indicazione delle aliquote minime e massime è stata prospettata non già con il ricorso introduttivo ma con una successiva memoria illustrativa, vale a dire oltre il termine previsto dall'art. 42 D.Lgs. 546/92 e con un mezzo idoneo unicamente ad illustrare una precedente censura e non già ad introdurre un motivo nuovo.

In altri e riassuntivi termini la tardività della prospettazione della censura rileva nel caso in esame non già perché si è in presenza di vizio che dà luogo all'annullamento dell'atto ma perché anche in tema di nullità la rilevabilità d'ufficio deve escludersi qualora la questione cui si riferisce non sia stata dedotta o la sia stata tardivamente.

Con il terzo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 6 D.Lgs. 472/97 e 38 comma 4 D.P.R. 600/73, lamentando che la C.T.R. non abbia rilevato d'ufficio la applicabilità nel caso in esame delle cause di non punibilità.

La censura è infondata.

La C.T.R., dopo aver accolto l'appello dell'Ufficio e ritenuto inammissibile la censura



riguardante il vizio relativo agli avvisi di accertamento, ha affrontato il merito che era stato evidentemente dichiarato assorbito dalla C.T.P. che la nullità di detti avvisi aveva invece riconosciuto in via preliminare. Nella parte finale della sua motivazione si è soffermato sulle sanzioni irrogate dall'Ufficio, rilevando che dovessero trovare applicazione le norme più favorevoli previste dal D.Lgs. 471/97 nonché l'art. 12 D.Lgs. 472/97 riguardante il "concorso di violazioni e continuazione".

Nulla ha invece osservato in ordine all'art. 6 dello stesso D.Lgs. 472/97 dedotto in questa sede e relativo alle cause di non punibilità di cui il ricorrente lamenta la omessa applicazione d'ufficio da parte della C.T.R..

La tesi non può però essere accolta in quanto anche il principio del "favor rei" va coordinato con il principio della domanda, con la conseguente inapplicabilità nel caso in esame della rilevabilità d'ufficio in quanto avrebbero potuto le cause di non punibilità, ove esistenti, essere fatte valere dal contribuente con l'appello incidentale, essendosi incardinato il giudizio avanti alla C.T.R. successivamente all'entrata in



vigore della normativa invocata.

Con il quarto motivo il ricorrente denuncia contraddittorietà della motivazione in quanto la C.T.R., dopo aver ritenuto viziati gli avvisi di accertamento per violazione del principio di precisione e chiarezza nelle indicazioni di cui all'art 42 D.Lgs. 472/97, ha rimesso ad altra sede la determinazione delle sanzioni.

La censura è fondata.

Secondo un principio da tempo consolidato il processo tributario non rientra fra quelli cosiddetti di "impugnazione-annullamento" ma tra quelli di "impugnazione-merito" in quanto non diretto unicamente all'eliminazione dell'atto impugnato o di parte di esso ma ad una pronuncia di merito sostitutiva.

Pertanto la C.T.R., dopo aver espresso la necessità, in tema di sanzioni, di applicare la norma più favorevole (ivi compreso l'aspetto della continuazione) intervenuta successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento che anche le sanzioni conteneva, non poteva limitarsi ad una tale affermazione di principio, rinviando all'Ufficio per la loro concreta determinazione, ma avrebbe dovuto, proprio in virtù del potere di



sostituzione di cui è investita, rideterminare essa stessa le sanzioni in conseguenza della statuizione circa l'applicabilità della norma più favorevole. Compito quest'ultimo peraltro precluso al giudice di legittimità, richiedendo delle valutazioni di merito non consentite in questa sede.

Le esposte considerazioni comportano la necessità di un rinvio ad altra sezione della stessa C.T.R. di Trieste che, nell'uniformarsi al principio accolto con il quarto motivo, provvederà a rideterminare le sanzioni sulla base della normativa più favorevole ed a liquidare le spese del presente giudizio relativamente al rapporto processuale tra il ricorrente e l'Agenzia delle Entrate.

Quanto al rapporto fra il ricorrente ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, si ritiene di compensare interamente fra le parti le spese processuali in considerazione della sua irrilevanza nell'economia del processo.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Dichiara la carenza di legittimazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze e compensa le relative spese. Accoglie il quarto motivo di



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N.131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

ricorso. Rigetta i primi tre. Cassa la sentenza
impugnata e rinvia, anche per le spese riguardanti
il rapporto fra il ricorrente e l'Agenzia delle
Entrate di Udine, ad altra sezione della
Commissione Tributaria Regionale di Trieste.

Roma, 12.10.2010

Il Presidente est.

Ugo Riccardo Salicrú

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
29 DIC. 2010

CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello



CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello