CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 10-2-2010 N° 2943

Contenzioso tributario – crediti tributari – eccezione di prescrizione fondata sulla natura privatistica della pretesa – inquadramento da parte del giudice in un rapporto di natura tributaria - conversione dell'eccezione di prescrizione in quella di decadenza del potere impositivo – possibilità – fattispecie in tema di canone di fognatura e depurazione delle acque reflue

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Gli atti introdottivi del giudizio di legittimità.

1.1. I ricorsi dei contribuenti (società e soci).

1.1.1. Il ricorso RGN 4599/2006 del socio Pietro Zanardi.

Il 27 gennaio 2006 è notificato alle intimate autorità tributarie un ricorso del signor Pietro Zanardi, integrato con memoria, per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto gli appelli, previamente riuniti, del contribuente contro:

1) la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pavia n. 113/04/2001, relativa all'avviso di accertamento n. 4751003488 dell'irpef 1994;
2) la sentenza della CTP di Pavia n. 116/04/2001, relativa all'avviso di accertamento n. 4751003489 dell'irpef 1995;
3) la sentenza della CTP di Pavia n. 226/04/2001, relativa all'irpef 1994 - tributo di solidarietà, le quali avevano respinto i ricorsi del contribuente contro gli avvisi di accertamento poc'anzi descritti.

1.1.2. Il ricorso RGN 4612/2006 del socio Vittorio Zanardi.

Il 27 gennaio 2006 è notificato alle intimate autorità tributarie un ricorso del signor Vittorio Zanardi, integrato con memoria, per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto gli appelli, previamente riuniti, del contribuente contro:

1) la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pavia n. 112/04/2001, relativa all'avviso di accertamento n. 4751003490 dell'irpef 1994;
2) la sentenza della CTP di Pavia n. 115/04/2001, relativa all'avviso di accertamento n. 4751003491 dell'irpef 1995, le quali avevano respinto i ricorsi del contribuente contro gli avvisi di accertamento poc'anzi descritti.

1.1.3. Il ricorso RGN 4614/2006 della Società.

Il 28 gennaio 2006 è notificato alle intimate autorità tributarie un ricorso della Società, integrato con memoria, per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto gli appelli, previamente riuniti, della contribuente contro:

1) la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pavia n. 114/04/2001, relativa all'avviso di accertamento n. 4752000255 dell'Ilor 1995;
2) la sentenza della CTP di Pavia n. 111/04/ 2001, relativa all'avviso di accertamento n. 4752000254 dell'ilor 1994, le quali avevano respinto i ricorsi della Società contro gli avvisi di accertamento poc'anzi descritti.

1.2. I controricorsi delle autorità tributarie.

1.2.1. Il 7 marzo 2006 è notificato al signor Pietro Zanardi il controricorso delle intimate autorità tributarie rispetto al ricorso RGN 4599/2006.

1.2.2. Nessun controricorso è presentato contro il ricorso RGN 4612/2006.

1.2.3. Il 9 marzo 2006 è notificato alla Società il controricorso delle intimate autorità tributarie rispetto al ricorso RGN 4614/2006.

2. I fatti di causa.

1°. I fatti di causa relativi al ricorso RGN 4614/2006 della Società.

I fatti di causa, relativi al ricorso RGN 4614/2006 della Società, sono i seguenti:

a) il 11 ottobre 1999 l'Ufficio delle imposte dirette di Voghera notifica alla Società gli avvisi di accertamento n. 4752000254 e n. 4752000255, con i quali, sulla base del processo verbale di constatazione (PVC), del 3 luglio 1997 della Guardia di finanza (GdF), rettifica i redditi dichiarati rispettivamente per il 1994 e per il 1995, accertando per il 1994 un maggior reddito d'impresa di L. 250.000.000 e il reddito complessivo Ilor di L. 295.070.000 e determinando il debito Ilor in L. 40.500.000 e le connesse sanzioni in L. 42.500.000, e per il 1995 un maggior reddito d'impresa di L. 100.000.000 e il reddito complessivo Ilor di L. 139.334.000 e determinando il debito Ilor in L. 16.200.000 e le connesse sanzioni in L. 18.200.000;

b) i ricorsi della Società sono respinti dalla CTP di Pavia con la sentenza n. 111/04/01, relativa al 1994, e con la sentenza n. 114/04/01, relativa al 1995;

c) gli appelli della Società contro le due sentenze della CTP sono prima riuniti e poi rigettati dalla CTR di Milano con la sentenza n. 62/42/04, che è impugnata dalla Società con il ricorso per cassazione RGN 4614/2006.

2°. I fatti di causa relativi al ricorso RGN 4599/2006 del socio Pietro Zanardi.

I fatti di causa, relativi al ricorso RGN 4599/2006 del socio Zanardi Pietro, sono i seguenti:

a) il 20 ottobre 1999 l'Ufficio delle imposte dirette di Voghera notifica al signor Pietro Zanardi, socio accomandatario della Società, gli avvisi di accertamento n. 4751003488 e n. 4751003489, con i quali si rettifica l'ammontare dei redditi da lui dichiarati rispettivamente per il 1994 e per il 1995, e l'avviso di accertamento n. 4751103642, relativo al maggior contributo di solidarietà per il 1994;

b) i tre avvisi di accertamento sono basati sul PVC, adottato a carico della Società il 3 luglio 1997 dalla GdF, e sugli avvisi di accertamento n. 4752000254 e n. 4752000255, notificati alla Società, di cui s'è detto nel p.2.1.a): per il 1994 si accerta un maggior reddito complessivo di L. 264.409.000 e si determinano una maggiore Irpef di L. 89.912.000 e un maggior contributo al servizio sanitario nazionale (SSN) di L. 4.512.000, con le connesse sanzioni di L. 188.848.000, oltre a un maggior tributo straordinario di solidarietà per L. 300.000 e connessa sanzione di L. 300.000; per il 1995 si accerta un maggior reddito complessivo di L. 132.034.000 e si determinano una maggiore Irpef di L. 33.619.000 e un maggior contributo al SSN di L. 3.910.000, con le connesse sanzioni di L. 37.529.000;

c) i ricorsi del contribuente sono respinti dalla CTP di Pavia con la sentenza n. 113/04/01, relativa al 1994, con la sentenza n. 116/04/01, relativa al 1995, e con la sentenza n. 226/04/01, relativa al tributo straordinario di solidarietà per il 1994;

d) gli appelli del contribuente contro le tre sentenze della CTP sono prima riuniti e poi rigettati dalla CTR di Milano con la sentenza n. 61/42/04, che è impugnata dal signor Pietro Zanardi con il ricorso per cassazione RGN 4599/2006.

3°. I fatti di causa relativi al ricorso RGN 4612/2006 del socio Vittorio Zanardi.

I fatti di causa, relativi al ricorso RGN 4612/2006 del socio Vittorio Zanardi, sono i seguenti:

a) il 20 ottobre 1999 l'Ufficio delle imposte dirette di Voghera notifica al signor Vittorio Zanardi, socio accomandante della Società, gli avvisi di accertamento n. 4751003490 e n. 4751003491, con i quali si rettifica l'ammontare dei redditi da lui dichiarati rispettivamente per il 1994 e per il 1995;

b) i due avvisi di accertamento sono basati sul PVC, adottato a carico della Società il 3 luglio 1997 dalla GdF, e sugli avvisi di accertamento n. 4752000254 e n. 4752000255, notificati alla Società, di cui s'è detto nel p.2.1.a): per il 1994 si accerta un maggior reddito complessivo di L. 65.910.000 e si determinano una maggiore Irpef di L. 12.998.000 e un maggior contributo all'SSN di L. 1.860.000, con le connesse sanzioni di L. 14.858.000; per il 1995 si accerta un maggior reddito complessivo di L. 24.578.000 e si determinano una maggiore Irpef di L. 3.712.000 e un maggior contributo all'SSN di L. 990.000, con le connesse sanzioni di L. 4.702.000;

c) i ricorsi del contribuente sono respinti dalla CTP di Pavia con la sentenza n. 112/04/01, relativa al 1994, con la sentenza n. 115/04/01, relativa al 1995;

d) gli appelli del contribuente contro le due sentenze della CTP sono prima riuniti e poi rigettati dalla CTR di Milano con la sentenza n. 63/42/04, che è impugnata dal signor Vittorio Zanardi con il ricorso per cassazione RGN 4612/2006.

3. La motivazione delle sentenze impugnate.

3.1. Lo sentenza della CTR di Milano 14 dicembre 2004, n. 62/42/04, adottata nei confronti della Società.

La sentenza della CTR di Milano n. 62/42/04, impugnata dalla Società con il ricorso per cassazione RGN 4614/2006, è così motivata:

a) "il P.V.C., della Guardia di Finanza è stato regolarmente consegnato alla contribuente la quale quindi è stata posta nelle condizioni di predisporre una adeguata difesa. L'ufficio accertatore si è riportato, con i suoi accertamenti, a quanto contenuto in tale verbale, in specie sull'esistenza di un brogliaccio ove erano riportate contraddistinte dalla lettera r (regolari) e n (nero) le movimentazioni contabili della società, ed alla movimentazione dei conti correnti bancari intestati alla società, ai soci ed ai parenti degli stessi (sui quali comunque i soci avevano delega per operare)ed alle rilevate irregolarità in tema di movimentazione dei capi di bestiame e per l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti";

b) la CTR, dopo una dettagliata ricostruzione dei dati risultanti dagli inventari al termine del 1993, del 1994 e del 1995, dalle movimentazioni bancarie dei conti correnti e di una perizia di parte, afferma che "il ricorso all'accertamento induttivo è quindi giustificato sia dall'esistenza di un brogliaccio ove era riportata la contabilità in nero, sia dalla movimentazione dei conti non adeguatamente giustificata neanche dopo l'invio, prima di emettere l'accertamento impugnato, di un modello 55 da parte dell'ufficio competente, sia dal fatto che, a richiesta della Guardia di Finanza, diversi clienti hanno dichiarato, con apposito questionario, di non conoscere la Zanardi Pietro & C. s.a.s.";

c) "per quanto riguarda la determinazione dell'importo del reddito accertato induttivamente lo stesso, proprio perché è induttivo, non può che essere rapportato al volume di affari del soggetto accertato nell'ambito del settore merceologico di appartenenza (diversamente a fronte di una contabilità attendibile si sarebbe proceduto ad eventuali recuperi di singole partite). Non si vede inoltre come il contraddittorio non si sia regolarmente instaurato, posto che la ricorrente sia con i processi verbali di constatazione, sia con la richiesta del modello 55, ha avuto la possibilità di difendersi adeguatamente";

d) la sentenza di primo grado "è quindi condivisibile non avendo, nella sostanza, l'appellante dimostrato alcunché specificamente per quanto riguarda la movimentazione dei conti bancari";

c) "per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni non risulta che le stesse siano state conteggiate, come risulta dall'accertamento impugnato, in difformità da quanto previsto al D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 3 e 12".

3.2. La sentenza della CTR di Milano 14 dicembre 2004, n. 61/42/04, adottata nei confronti del socio Pietro Zanardi.

La sentenza della CTR di Milano n. 61/42/04, impugnata dal signor Pietro Zanardi con il ricorso per cassazione RGN 4599/2006, è così motivata:

a) la CTR, dopo aver descritto i fatti di causa che hanno condotto alla sentenza di primo grado e gli atti introduttivi del giudizio di appello, afferma: "Questa Commissione ha trattato gli appelli della società Zanardi Pietro & C. s.a.s. relativi agli anni 1994 e 1995 nell'odierna udienza, respingendo gli appelli e confermando la sentenza di primo grado con la seguente motivazione: ...", inserendo tra le virgolette l'intera motivazione della sentenza 14 dicembre 2004, n. 62/42/04, adottata nei confronti della Società, che s'è qui sintetizzata nel p.3.1;

b) la CTR conclude, poi, affermando che "poiché i redditi accertati all'appellante riguardano esclusivamente la quota parte del reddito della società da lui partecipata la commissione non può che confermare, anche per il socio, la sentenza di primo grado". 3.3. La sentenza della CTR di Milano 14 dicembre 2004, n. 63/42/04, adottata nei confronti del socio Vittorio Zanardi.

La sentenza della CTR di Milano n. 63/42/04, impugnata dal signor Vittorio Zanardi con il ricorso per cassazione RGN 4612/2006, è così motivata:

a) la CTR, dopo aver descritto i fatti di causa che hanno condotto alla sentenza di primo grado e gli atti introduttivi del giudizio di appello, afferma: "Questa Commissione ha trattato gli appelli della società Zanardi Pietro & C. s.a.s. relativi agli anni 1994 e 1995 nell'odierna udienza, respingendo gli appelli e confermando la sentenza di primo grado con la seguente motivazione: ...", inserendo tra le virgolette l'intera motivazione della sentenza 14 dicembre 2004, n. 62/42/04, adottata nei confronti della Società, che s'è qui sintetizzata nel p.3.1;

b) la CTR conclude, poi, affermando che "poiché i redditi accertati all'appellante riguardano esclusivamente la quota parte del reddito della società da lui partecipata la commissione non può che confermare, anche per il socio, la sentenza di primo grado". 4. La struttura degli atti introduttivi del giudizio di legittimità.

4.1. La struttura del ricorso RGN 4599/2006.

Il ricorso del signor Pietro Zanardi, integrato con memoria, è sostenuto con cinque motivi d'impugnazione e si conclude con la domanda, in via principale, che sia cassata la sentenza impugnata e, in via subordinata, che le sanzioni siano determinate in base al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3 e art. 12, comma 2.

4.2. La struttura del ricorso RGN 4612/2006.

Il ricorso del signor Vittorio Zanardi, integrato con memoria, è sostenuto con cinque motivi d'impugnazione e si conclude con la domanda, in via principale, che sia cassata la sentenza impugnata e, in via subordinata, che le sanzioni siano determinate in base al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3 e art. 12, comma 2.

4.3. La struttura del ricorso RGN 4614/2006.

Il ricorso della Società, integrato con memoria, è sostenuto con cinque motivi d'impugnazione e si conclude con la domanda, in via principale, che sia cassata la sentenza impugnata e, in via subordinata, che le sanzioni siano determinate in base al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3 e art. 12, comma 2. 5. Gli atti di resistenza delle autorità tributarie.

5.1. Il controricorso delle autorità tributarie al ricorso RGN 4599/2006.

Le autorità tributarie resistono con controricorso al ricorso RGN 4599/2006 e concludono per la riunione con i ricorsi RGN 4612/2006 e RGN 4614/2006 e per la reiezione del ricorso, con il favore delle spese.

5.2. La posizione assunta dalle autorità tributarie rispetto al ricorso RGN 4612/2006.

Le intimate autorità tributarie non hanno resistito con controricorso al ricorso RGN 4612/2006 né si sono costituite in giudizio.

5.3. Il controricorso delle autorità tributarie al ricorso RGN 4614/2006.

Le autorità tributarie resistono con controricorso al ricorso RGN 4599/2006 e concludono per la reiezione del ricorso, con il favore delle spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

6. La questione preliminare relativa all'unione dei ricorsi RGN 4599/2006, RGN 4612/2006 e RGN 4614/22006.

6.1. La domanda dei ricorrenti.

I tre ricorrenti hanno presentato una memoria, nella quale, considerato che il giudizio "il giudizio di primo grado si è celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (i.e. la società Zanardi s.a.s. e i soci Pietro Zanardi e Vittorio Zanardi) e non avendo il primo giudice ordinato l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 l'intero processo è affetto da nullità per violazione del principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. e all'art. 111 Cost., comma 2, vizio rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio, come statuito dalla Corte di cassazione, Sezioni unite, 4 giugno 2008, n. 14815", chiedono che venga dichiarata la nullità dell'intero processo, con rimessione della causa alla CTP di Pavia.

6.2. La domanda delle autorità tributarie.

Le intimate autorità tributarie, sia pure solo nel controricorso al ricorso RGN 4599/2006, chiedono, invece, che i tre ricorsi siano riuniti.

6.3. La valutazione della Corte e la decisione di riunione.

I tre ricorsi per cassazione RGN 4599/2006, RGN 4612/2006 e RGN 4614/2006 aprono procedimenti relativi a cause oggettivamente connesse, onde se ne deve disporre la riunione ai sensi dell'art. 274 c.p.c., comma 1. Infatti, nella descrizione della struttura delle tre sentenze d'appello s'è potuto rilevare che, per espressa dichiarazione della CTR di Milano, il contenzioso relativo ai rapporti tributari della Società e dei suoi due soci è stato esaminato in maniera sostanzialmente unitaria, perché le sentenze adottate per i soci sono state motivate con la stessa identica serie di dichiarazioni motivazionali che si sono previamente adottate per decidere sui ricorsi della Società. All'identica motivazione s'è aggiunto, solo per i soci, che "poiché i redditi accertati ad essi riguardano esclusivamente la quota parte del reddito della società da essi partecipata la commissione non può che confermare, anche per i soci, la sentenza di primo grado".

Se ne deduce che, nel caso specifico, il medesimo giudice ha esaminato in maniera strettamente coordinata e contestualmente consequenziale la controversia sui rapporti della società e dei soci, cosicché il principio dell'unitarietà dell'accertamento, che ha ispirato la sentenza delle Sezioni unite di questa Corte 4 giugno 2008, a 14815, s'è sostanzialmente realizzato. Inoltre, i giudizi di merito si sono svolti in maniera tale da escludere ogni possibilità di contrasto tra giudicati, cosicché la ratio del principio stabilito dalla sentenza delle Sezioni unite, poc'anzi menzionata, è pienamente rispettata dalla decisione, che si adotti in sede di legittimità, della riunione dei procedimenti.

D'altra parte, la riprova che non ricorrano i presupposti per l'annullamento delle sentenze di merito e per la rimessione delle cause alla CTP è dimostrata dal fatto che il giudice di primo grado altro non farebbe che reiterare fasi processuali che si sono già svolte nel rispetto sostanziale del diritto di difesa delle parti e del loro contestuale e coordinato esercizio.

7. Il primo motivo d'impugnazione.

7.1. La censura proposta con il primo motivo d'impugnazione.

7.1.1. La rubrica del primo motivo d'impugnazione dei tre ricorsi.

Il primo motivo d'impugnazione, proposto in tutti e tre i ricorsi, è preannunciato dalla seguente rubrica: "In via preliminare: violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 riferito all'art. 111 Cost. ed all'art. 112 c.p.c. in collegamento all'art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62".

7.1.2. La motivazione addotta a sostegno del primo motivo d'impugnazione.

La motivazione adottata dai ricorrenti per sostenere il loro primo motivo d'impugnazione è articolata in maniera tale da indurre a ritenere che, sotto l'unica veste, scelta per la rubrica, siano quattro le questioni che si intendono sollevare: 1°) la prima riguarda l'omessa pronuncia sulla denuncia di un vizio motivazionale della sentenza di primo grado; 2°) la seconda riguarda la quantità del reddito accertato induttivamente e si riferisce, dunque al capo della sentenza d'appello qui riprodotta nel p.3.1.c); 3°) la terza contesta il capo della sentenza d'appello qui riprodotto nel p.3.1.a); 4°) la quarta riguarda le sanzioni.

1°) Quanto alla prima questione sollevata con il primo motivo, essa concerne l'omessa pronuncia, nella quale sarebbe incorsa la CTR. Infatti, essa non avrebbe tenuto conto che in sede di appello i contribuenti avrebbero eccepito il vizio motivazionale della sentenza di primo grado, evidenziando come la CTP avesse espresso il proprio convincimento in maniera estremamente sommaria, senza porre in discussione le tematiche introdotte dalle parti nel processo e senza precisare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione.

2°) Quanto al secondo submotivo, premesso che la sentenza gravata dovrebbe ritenersi viziata in punto di motivazione, in quanto essa non consentirebbe di risalire all'iter logico ed alla ricostruzione della elaborazione di fatto sulla scorta dei quali i giudici di secondo grado hanno ritenuto legittimo, nel quantum, il maggior reddito d'impresa accertato dall'Ufficio, i ricorrenti sostengono che gli avvisi impugnati non conterrebbero, neanche in estrema sintesi, gli elementi essenziali che consentono di risalire alla valutazione fatta dall'Amministrazione finanziaria per addivenire alla induttiva quantificazione del maggior reddito d'impresa di L. 250.000.000 per il 1994 e di L. 100.000.000 per il 1995. La motivazione degli atti impositivi si fonderebbe esclusivamente sulla presunta e indimostrata redditività media del settore economico di appartenenza della società partecipata senza alcuna indicazione delle fonti e dei criteri di comparazione adottati e senza alcuno specifico riferimento all'attività da questa effettivamente esercitata e, soprattutto, senza alcuna dimostrazione che l'ammontare accertato coincida con quello mediamente prodotto dalle società rientranti in quel determinato settore economico.

La sentenza d'appello sarebbe, dunque, viziata per omessa o insufficiente motivazione, essendo evidente, nel ragionamento dei giudici di merito, il mancato ovvero deficiente esame di un punto decisivo della controversia, riguardante la mancata esplicazione dei criteri adottati per addivenire alla quantificazione del maggior reddito accertato.

3°) La terza questione sollevata con il primo motivo d'impugnazione attiene alla legittimità degli accertamenti bancari effettuati dall'Ufficio. In proposito i ricorrenti affermano quanto segue:

"Ancora in chiave probatoria, va rilevato che l'Ufficio ha, altresì, omesso di fornire un'ulteriore dimostrazione, decisiva ai fini della legittimità dell'accertamento per cui è causa. ... Nella sostanza, il richiamo a movimenti bancari intrattenuti non dal contribuente ma da terzi (soci e lori familiari) richiede un ulteriore elemento giustificativo che permetta di ricondurre nell'alveo della società le risultanze così desunte; nel caso di specie, tale onere, incombente esclusivamente sull'ufficio, non è stato compiuto, con conseguente inutilizzabilità, ai fini accertativi, dei rapporti bancari in parola ... . L'Ufficio, invero, non ha mai fornito dimostrazione alcuna circa l'immediata riferibilità di detti conti alla società verificata; ne discende che lo stesso era impossibilitato a giustificare la rettifica operata sulla scorta delle risultanze delle indagini bancarie effettuate dalla Guardia di finanza. I giudici di secondo grado avrebbero dovuto rilevare tale ulteriore carenza di carattere probatorio, accertando, quindi, l'assoluta infondatezza ed illegittimità degli atti impositivi per cui è causa".

4°) Infine, la quarta questione sollevata con il primo motivo d'impugnazione riguarda l'omessa pronuncia del giudice d'appello sulle sanzioni per i soci, perché esso, motivando mediante l'acritica riproposizione della motivazione addotta per la sentenza d'appello della società partecipata, avrebbe completamente omesso l'analisi dell'eccezione sollevata con riguardo all'elemento soggettivo dei soci.

7.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

Il ricorrente formula, nella rubrica del motivo, un elenco di disposizioni normative (v. p.7.1.1).

7.2. La valutazione della Corte del primo motivo d'impugnazione

7.2.1. In via preliminare si osserva che i ricorrenti hanno proposto, all'interno dello stesso motivo, quattro censure diverse ed hanno rinunciato ad indicare, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, le norme sulle quali ciascuna di esse si fonda, affidando alla Corte il compito di individuarle per estrazione dalle disposizioni elencate nella rubrica. La confezione incompleta delle quattro censure, ognuna delle quali dovrebbe esser articolata nei tre elementi del titolo (o vizio denunciato), della motivazione (argomentazioni di sostegno) e della norma fondante, rende il motivo inammissibile. In ogni caso, ognuna delle quattro censure è inammissibile per un'altra distinta ed autonoma ragione.

7.2.2. Per quanto riguarda la prima denuncia, relativa all'omessa pronuncia sulla denuncia del vizio motivazionale della sentenza di primo grado, essa è inammissibile per mancanza di autosufficienza, perché i ricorrenti non riproducono testualmente quelle parti del loro atto d'appello nel quale avrebbero sollevato la questione, cosicché questa Corte, che non può accedere agli atti di causa, non è posta in condizione di poter acquisire la conoscenza dei dati fattuali indispensabili per la decisione.

7.2.3. Per quanto riguarda la seconda denuncia, qui sintetizzata nel p.7.1.2.2°), ossia quella relativa alla quantità del reddito accertato induttivamente e, dunque al capo della sentenza d'appello qui riprodotta nel p.3.1.c), ci si deve domandare se questa censura sia stata fatta dai ricorrenti già in sede di merito e quando, con quali atti, con quali motivi, con quali argomentazioni. Poiché tutto ciò non è stato specificato nel ricorso per cassazione, il motivo è privo di autosufficienza ed è, quindi, inammissibile. Inoltre, la questione del quantum non è stata in alcun modo affrontata dal giudice d'appello, il quale si è occupato solo della legittimità del ricorso al metodo induttivo e non del risultato al quale è giunto l'Ufficio facendone applicazione. Ora, in sede di legittimità, i ricorrenti sono posti di fronte a questa alternativa: o sostengono di aver sollevato la questione a tempo debito, e allora denunciano l'omessa pronuncia del giudice di merito, riproducendo, nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, le parti rilevanti degli atti processuali relativi alla questione, oppure devono riconoscere che il motivo è nuovo. Insomma, il motivo, per difetto di autosufficienza o per novità, è comunque inammissibile.

7.2.4. Quanto alla terza questione sollevata con il primo motivo d'impugnazione e qui sintetizzata nel p.7.1.2.3°), che attiene alla legittimità degli accertamenti bancari effettuati dall'Ufficio e con la quale si contesta il capo della sentenza d'appello qui riprodotto nel p.3.1.a), essa è nuova, perché il giudice d'appello non l'ha affrontata e i ricorrenti non hanno dimostrato, adempiendo all'onere di autosufficienza del ricorso per cassazione, di averla adeguatamente proposta in sede di merito. Il motivo è, pertanto, inammissibile.

7.2.5. Infine, con il primo motivo d'impugnazione i ricorrenti denunciano l'omessa pronuncia del giudice d'appello sulle sanzioni, nei termini che si sono sintetizzati nel p.7.1.2.4°). Anche questa quarta censura è inammissibile per mancanza di autosufficienza.

7.2.6. Valutazione conclusiva sul primo motivo d'impugnazione.

Il primo motivo è inammissibile per le varie e distinte ragioni che si sono poc'anzi illustrate.

8. Il secondo motivo d'impugnazione.

8.1. La censura proposta con il secondo motivo d'impugnazione.

8.1.1. La rubrica del secondo motivo d'impugnazione Il secondo motivo d'impugnazione è presentato sotto la seguente rubrica: "Illegittimità dell'avviso impugnato per carenza assoluta di motivazione: violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2: denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62".

8.1.2. La motivazione addotta a sostegno del secondo motivo d'impugnazione.

Con il secondo motivo d'impugnazione si censura il capo della sentenza d'appello qui riprodotto nel p.3.1)a). Secondo i ricorrenti, il mero rinvio degli avvisi di accertamento al PVC non integrerebbe gli estremi della motivazione D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 42, comma 2 perché impedirebbe d'individuare in modo certo, inequivoco e concreto gli elementi sui quali si fonda la pretesa tributaria, e lederebbe, in tal modo, il diritto di difesa del contribuente che, al contrario, non può e non deve essere scalfito. Fatta salva la possibilità di motivare l'atto di accertamento attraverso il richiamo dei dati contenuti in un processo verbale di constatazione, la tecnica della motivazione per relationem non sarebbe ex se causa di nullità dell'atto impositivo, purché essa consenta l'esaustiva individuazione della pretesa impositiva e, soprattutto, purché sia possibile evincerne il rispetto dei presupposti di legge legittimanti l'utilizzo dello specifico strumento accertativo applicato. Nel caso di specie, il rinvio al PVC non consentirebbe di risalire all'iter logico seguito dall'Ufficio per addivenire alla rideterminazione induttiva del reddito d'impresa, così come non proverebbe la completa inattendibilità delle scritture contabili, imprescindibile requisito previsto per la corretta applicazione dello strumento accertativo di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2. L'Ufficio si sarebbe semplicemente limitato all'acritico rinvio al contenuto del processo verbale di constatazione, omettendo una ancorché minima istruttoria sulle risultanze di tale atto; conseguentemente, il richiamo per relationem al PVC non potrebbe, in quanto insufficiente, essere considerato legittimo.

I ricorrenti estendono, poi, la loro critica allo stesso PVC, perché esso non sarebbe redatto con i requisiti indispensabili della chiarezza, dello scrupolo e della completezza, necessari per consentire al contribuente di conoscere con precisione le violazioni contestate ed i relativi mezzi di prova assunti dall'Amministrazione Finanziaria.

8.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

I ricorrenti invocano la disposizione normativa contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2.

8.2. La valutazione della Corte del secondo motivo d'impugnazione.

8.2.1. Il secondo motivo è infondato per varie ragioni.

8.2.1.1. Anzitutto, la norma invocata dai ricorrenti è quella traibile dalla disposizione normativa contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2 il cui testo originario, rimasto in vigore dal 1 gennaio 1974 al 19 marzo 2001, e, dunque, applicabile alla fattispecie in esame, era così formulato: "L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni". D'altra parte, si deve escludere che l'indicazione della norma di diritto su cui si fonda il ricorso debba essere tratta dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2 che, in forza del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1 è entrato in vigore, dal 20 marzo 2001 con il seguente testo: "L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".

Dall'analisi strutturale della disposizione D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 42, comma 2 applicabile al caso di specie ultima oggetto della presente controversia, si deduce che essa contiene, non una sola norma, ma tante norme quanti sono, in relazione al medesimo oggetto - l'avviso di accertamento - i contenuti di specie che il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario deve inserirvi. I ricorrenti, operando il rinvio a quella disposizione normativa e tralasciando ogni indicazione riguardante la norma di diritto vivente integratrice in tema di motivazione per relationem, hanno inteso richiamare tutte, ma anche solo, le norme espresse da quella disposizione. Esse, nella prospettazione dei ricorrenti, sarebbero state violate tutte, perché la loro tesi è che la tecnica di composizione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria attraverso il rinvio o l'utilizzazione di un atto precedente - nel caso di specie, il PVC, in sé consentita, sarebbe incongrua nel caso in esame. Allora, risulta evidente che la norma invocata nel ricorso per cassazione in adempimento dell'onere previsto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4 (insufficienza della motivazione per relationem al PVC dell'avviso di accertamento) è diversa da tutte quelle quella indicate (struttura dell'avviso di accertamento D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 42, comma 2). Infatti, nessuna delle norme indicate dal ricorrente è idonea a sussumere la fattispecie oggetto

della controversia, cosicché l'ipotesi sostenuta dal ricorrente configura una falsa applicazione di legge, in quanto propugna l'applicazione di norme esistenti ad una fattispecie diversa da quella controversa.

8.2.1.2. In secondo luogo, del motivo è manifestamente infondata, e per certi versi anche inammissibile, la prima serie di argomentazioni, perché, come questa Sezione ha avuto occasione di precisare di recente nella sentenza 11 maggio 2009, n. 10680, "la motivazione degli atti di accertamento "per relationem", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio" (Corte di cassazione 17 giugno 2002, n. 8690. Nello stesso senso, Corte di cassazione 26 giugno 2003, n. 10205).

Il rinvio dell'atto amministrativo finale ad un atto procedimentale può esser effettuato, peraltro, non solo alle conclusioni, ma anche, in tutto o in parte, ai fatti accertati e alle ragioni addotte dagli organi istruttori per giungere alle loro qualificazioni giuridiche dei fatti accertati. Infatti, il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è frazionato tra organi amministrativi diversi, anche di enti pubblici diversi, in dipendenza della divisione del potere di provvedere. In particolare, ai fini che qui interessano, è rilevante il frazionamento, che è ispirato alla natura del processo decisionale umano e che la normazione effettua diffusamente, del potere di provvedere nei preliminari poteri d'iniziativa e d'istruttoria rispetto al finale potere di decidere. Se questo è lo stato della normazione sull'organizzazione amministrativa e sull'attività amministrativa, si appalesa come manifestamente fondata la pretesa delle amministrazioni finanziarie di interpretare la norma sulla motivazione per relationem del provvedimento amministrativo come attributiva, al titolare del potere di decidere, del potere di richiamare nel proprio atto il contributo, d'iniziativa o istruttorio, apportato da un altro organo amministrativo, il cui atto sia normativamente inserito nello stesso procedimento. In questo senso già si è espressa questa Corte nelle sentenze: 23 gennaio 2006, n. 1236; 21 marzo 2008, n. 7766.

La riaffermazione della legittimità della motivazione per relationem non esclude che il rinvio possa essere, per così dire, "dosato" alla misura nella quale l'organo titolare del potere di adottare l'atto dotato di autonomia funzionale intenda recepire l'attività istruttoria e che la sua formulazione sia, perciò, adeguata allo scopo, che è quanto dire che anche la motivazione per relationem dev'essere adeguata. Ma la misura del richiamo è affidata alla scelta dell'organo decidente e la "pedissequa utilizzazione" dell'atto istruttorio è un fatto che il giudice di merito non può censurare di per se, ma solo in base alla constatazione che dal richiamo globale dell'atto strumentale sia derivata, paradossalmente per eccesso del rinvio, un'inadeguatezza, o insufficienza, della motivazione dell'atto finale. Questa Corte ha già avuto occasione, al riguardo, di precisare che "L'autorità decidente deve, invero, guardarsi bene dal richiamare nella sua interezza un determinato atto, perché, se esso fosse eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione fossero tali da impedire alla motivazione, anche per relationem, di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa a favore del destinatario, l'allegazione dell'atto richiamato non salverebbe la decisione dall'invalidità derivante da quella che paradossalmente potrebbe chiamarsi "insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione". Nell'ipotesi delineata, infatti, l'autorità decidente dovrebbe, comunque, fornire una guida alla lettura dell'atto richiamato e tracciare una sorta di fil rouge che consenta al contribuente - e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di reperire i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione" (Corte di cassazione 15 febbraio 2008, n. 3896)". Tuttavia, se il limite della motivazione per relationem sia stato superato, non s'accerta, come erroneamente pretenderebbero i ricorrenti in questa sede, con il generico rimprovero di "pedissequa accettazione" dell'atto istruttorio, ma con un'adeguata motivazione illustrativa delle cause dell'inadeguatezza della motivazione per relationem.

In sostanza, si ribadisce che vigono le seguenti norme giuridiche:

1) "L'atto amministrativo d'imposizione tributaria può essere motivato per relationem ad un atto istruttorio del procedimento";
2) "il rinvio motivazionale dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria ad un atto istruttorio dev'essere adeguato";
3) "l'accertamento giudiziale dell'adeguatezza della motivazione per relationem dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria dev'essere adeguatamente motivato";
4) "l'accertamento in sede di giudizio di legittimità dell'adeguatezza della motivazione per relationem dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria dev'essere specificamente contestato dal ricorrente".

Nel ricorso proposto dai contribuenti in questo giudizio, non solo si è invocata una norma giuridica inesistente, ma non si è nemmeno contestato specificamente l'ipotizzato vizio della motivazione per relationem. Ne deriva che la censura è, per un verso, in fondata e, per altro verso, inammissibile.

8.2.2. Il motivo è, poi, inammissibile per mancanza di autosufficienza per la seconda serie di argomentazioni, con la quale si assume che il PVC sarebbe privo di chiarezza, di scrupolo e di completezza. Infatti, si tratta, di asserzioni, che non sono accompagnate dalla riproduzione testuale di quelle parti degli atti procedimentali amministrativi e degli atti processuali dedicate alla loro contestazione, dalle quali la Corte, che non può accedere agli atti di causa, possa desumere i dati da elaborare per la valutazione della (infondatezza della censura.

9. Il terzo motivo d'impugnazione.

9 1. La censura proposta con il terzo motivo d'impugnazione.

9.1.1. La rubrica del terzo motivo d'impugnazione.

Il terzo motivo d'impugnazione è presentato sotto la seguente rubrica: "Illegittimità dello strumento accertativo utilizzato dall'Ufficio: violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2: denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62".

9.1.2. La motivazione addotta a sostegno del terzo motivo d'impugnazione.

9.1.2.1. Con il terzo motivo d'impugnazione si censura quel capo della sentenza che s'è qui riprodotto nel p.3.1.b), relativo alla legittimità dell'accertamento induttivo. Secondo i ricorrenti l'accertamento induttivo sarebbe eccezionale, perché la determinazione del reddito non corrisponderebbe alle regole sostanziali previste in tema di reddito d'impresa, atteso che viene "abbandonata" l'ordinaria contrapposizione fra ricavi e costi d'esercizio. Tuttavia, ciò non significherebbe che sia stato introdotto un libero ed arbitrario diritto di determinazione del reddito, nel senso che la pretesa, ancorché induttiva, deve comunque rispondere ai principi fondamentali dell'imposizione, tra cui, non ultimo, il possesso del reddito del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 1. Ne deriverebbe che il ricorso all'accertamento induttivo potrebbe considerarsi legittimo solo in seguito al riscontro di omissioni o false indicazioni così gravi, numerose e ripetute, da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Tuttavia, tale verifica, a differenza da quanto compiuto dalla controparte, non potrebbe essere coltivata sul terreno del probabile, ma dovrebbe fondarsi su un assetto probatorio assolutamente certo. Nel caso di specie, invece, mancherebbe il fatto noto di partenza, e cioè la dimostrazione dell'esistenza delle condizioni che consentono di ricorrere a siffatto metodo (ossia, l'esistenza di omissioni o false indicazioni così gravi, numerose e ripetute, da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture contabili). A tal fine, l'Ufficio si limiterebbe, troppo semplicisticamente, a concatenare una serie di presunzioni che approdano ad una conoscenza solo probabilistica del fatto ignorato, il cui livello di certezza sarebbe assolutamente insufficiente a convalidare il ricorso al metodo accertativo induttivo.

La sentenza gravata, quindi, dovrebbe ritenersi viziata per aver confermato una pretesa impositiva del tutto illegittima e fondata, a ben vedere, su dati meramente indizi ari, privi di efficacia probatoria.

9.1.2.2. La censura dei ricorrenti si volge, a questo punto, nei riguardi del capo della sentenza qui riprodotto nel p.3.1.a). Essi affermano, infatti, che la sentenza impugnata riterrebbe valido il ricorso all'accertamento induttivo anche in considerazione della movimentazione dei conti non adeguatamente giustificata. Invero, alla documentazione rinvenuta in sede di indagini bancarie non potrebbe che attribuirsi carattere di mera indiziarietà, valutandone la concludenza e l'efficacia probatoria, all'interno di limiti decisamente ristretti. In effetti, da una movimentazione bancaria sarebbe possibile desumere, con elevato grado di probabilità, l'esistenza di un rapporto giuridico sottostante, ma non già la sua rilevanza ai fini imponibili; questa dipende da circostanze di fatto del tutto estranee all'operazione finanziaria e cioè dalla natura e dal titolo del rapporto presunto. In secondo luogo, i dati bancari sottoposti a verifica non sarebbero intestati alla società accertata, ma sarebbero riferiti a soggetti terzi (soci e loro familiari), senza che l'Ufficio abbia indicato un elemento giustificativo che consenta di ricondurre nell'alveo della società le risultanze eventualmente desunte.

9.2.1.3. Inoltre, sarebbe priva di fondamento anche la giustificazione, operata dalla CTR, del metodo induttivo di accertamento attraverso la contabilità in nero, perché, a ben vedere, anche tale ulteriore considerazione sarebbe priva di fondamento, dal momento che nessun documento, contenente una presunta contabilità parallela, risulterebbe esser stato sequestrato nel corso delle indagini eseguite dalla Guardia di finanza e risulterebbe versato negli atti del processo.

9.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

I ricorrenti si limitano ad indicare la disposizione normativa contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2. 9.2. La valutazione della Corte del terzo motivo d'impugnazione 9.2.1. In via preliminare si ritiene che sia insufficiente il mero richiamo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2 per soddisfare l'onere di indicare la norma su cui si fonda il motivo ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4. Valgono, comunque, le altre distinte ed autonome cause d'inammissibilità o d'infondatezza qui di seguito illustrate.

9.2.2. Con riguardo alle argomentazioni sintetizzate nel p.9.1.1, esse sono inammissibili, perché sono dirette contro l'avviso di accertamento, anziché contro la sentenza di secondo grado, e perché si limitano, comunque, ad opporre al giudizio dell'Ufficio il giudizio di merito dei contribuenti.

9.2.3. Con riguardo alle argomentazioni sintetizzate nel p.9.1.2, esse sono prive di fondamento, perché contrastano con il principio di diritto, cui è ispirata la giurisprudenza di legittimità, secondo cui, "Nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti" (Corte di cassazione 26 febbraio 2009, n. 4589; nello stesso senso 16 settembre 2005, n. 18421).

9.2.4. Con riguardo alle argomentazioni sintetizzate nel p.9.1.3, esse sono inammissibili per mancanza di autosufficienza.

9.2.5. In conclusione, il terzo motivo è articolato in censure argomentative, che sono, in parte, prive di fondamento e, in parte, inammissibili.

10. Il quarto motivo d'impugnazione.

10.1. La censura proposta con il quarto motivo d'impugnazione.

10.1.1. La rubrica del quarto motivo d'impugnazione.

Il quarto motivo d'impugnazione è introdotto dalla seguente rubrica:
"Sulla illegittimità delle sanzioni irrogate: violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 3, 5, 7 e 12: denunzia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62".

10.1.2. La motivazione addotta a sostegno del quarto motivo d'impugnazione.

I ricorrenti, contestando quella parte delle sentenze d'appello che s'è poc'anzi testualmente riprodotta nel p.3.1.e), invocano l'applicazione retroattiva delle disposizioni più favorevoli in materia sanzionatoria, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3 di cui l'Ufficio non avrebbe tenuto conto nell'irrogazione delle sanzioni, mentre la CTR avrebbe omesso di rideterminare le sanzioni in base alle norme sopravvenute, tra le quali anche il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, comma 2. 10.1.3. La norma di diritto indicata dai ricorrenti. I ricorrenti non indicano alcuna norma, ma elencano soltanto quelle disposizioni normative che sono elencate nella rubrica o che sono citate nella motivazione.

10.2. La valutazione della Corte del quarto motivo d'impugnazione.

Con il quarto motivo d'impugnazione si censura quella parte della sentenza d'appello, che s'è qui testualmente riprodotta nel p.3.1.e).

Il quarto motivo d'impugnazione è inammissibile per mancanza di autosufficienza, perché, a fronte di una chiara e netta affermazione, qual è quella che si legge nella sentenza d'appello, secondo cui "non risulta che le sanzioni siano state conteggiate, come risulta dall'accertamento impugnato, in difformità da quanto previsto al D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 3 e 12", i ricorrenti non riproducono testualmente nel loro ricorso né il contenuto degli avvisi di accertamento in tema di sanzione, né la censura da essi proposta in primo grado, né quella proposta in appello, cosicché la Corte, accedere agli atti di causa, non è posta in condizione di acquisire la conoscenza necessaria per valutare la (in)fondatezza della censura proposta.

11. Il quinto motivo d'impugnazione.

11.1. La censura proposta con il quinto motivo d'impugnazione.

La rubrica del quinto motivo d'impugnazione.

Il quinto motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: "Sulla condanna al rimborso delle spese di lite, in riferimento al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 1".

11.1.2. La motivazione addotta a sostegno del quinto motivo d'impugnazione.

I ricorrenti affermano, al riguardo, che sussisterebbero tutti i presupposti perché l'Amministrazione finanziaria sia condannata a rimborsare le spese sostenute dai ricorrenti per affrontare la presente causa, svoltasi in più gradi, sia di merito che di legittimità. Del resto, la ratio del principio di soccombenza, di cui all'art. 15 richiamato in epigrafe sarebbe chiara e risiederebbe nella necessità di assicurare una completa tutela della parte risultata vittoriosa.

11.1.3. La norma di diritto indicata dai ricorrenti.

I ricorrenti indicano un brano legislativo, quello contenuto nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 15, comma 1 il quale contiene due norme: il primo è quello, secondo il quale "La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza"; la seconda è quella che attribuisce alla Commissione tributaria il potere di compensare le spese tra le parti. 11.2. La valutazione della Corte del quinto motivo d'impugnazione. Il motivo è inammissibile, perché esso non è corredato di un'indicazione della norma, su cui esso si fonda, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4. Infatti, i ricorrenti indicano contemporaneamente due norme diverse, nessuna delle quali, peraltro, può esser individuata come quella ritenuta idonea a soddisfare l'interesse dei ricorrenti, nemmeno attraverso le argomentazioni motivazionali. Invero, i ricorrenti sono risultati soccombenti in appello e, in base al principio della soccombenza, sono stati condannati, cosicché il richiamo alla prima norma è irrilevante, così com'è irrilevante la norma sulla compensazione, derogatoria del principio di soccombenza, perché la sentenza d'appello non è stata adottata, sul punto, nell'esercizio del potere discrezionale del giudice di compensare tra le parti le spese processuali. Se, poi, s'interpreta il quinto motivo d'impugnazione come la formulazione anticipata di una parte della domanda conclusiva del ricorso per cassazione, esso è, in quanto tale, inammissibile, perché non si sostanzia in una censura alla sentenza impugnata e la pronuncia su di essa dipende dalla valutazione che la Corte ritiene di dover dare del ricorso nella sua interezza.

12. Conclusioni.

12.1. Sul dispositivo.

Le considerazioni precedenti conducono alla riunione dei ricorsi e al loro rigetto.

12.2. Sulle spese processuali.

Le spese processuali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo, salvo che per il ricorso rgn 4612/2006, del signor Vittorio Zanardi, per il quale, data la mancata costituzione in giudizio delle intimate autorità tributarie, nulla deve disporsi.

P.Q.M.

la Corte, riuniti al ricorso RGN 4599/2006 i ricorsi RGN 4612/2006 e RGN 4614/2006, li rigetta e condanna in solido il signor Zanardi Pietro e la Società al pagamento delle spese processuali relative al giudizio di cassazione per Euro 4.000,00 (quattromila), di cui Euro 200,00 (duecento) per spese, oltre agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 19 ottobre 2009.
Depositato in Cancelleria il 10 febbraio 2010