CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 18-2-2010 N° 3830

Contenzioso tributario – rettifica del reddito di una società di persone – impugnazione – litisconsorzio necessario tra società e soci – configurabilità – cause relative alla società ed ai soci decise separatamente nella fase di merito – giudizio di cassazione – riunione delle cause in luogo della declaratoria di nullità – possibilità – condizioni – attuazione del diritto alla ragionevole durata del processo

IVA – determinazione dell'imposta – detrazioni – immobile sociale adibito ad uso promiscuo (abitazione del socio con funzione di custode) – IVA assolta sui canoni di leasing e di ristrutturazione – detraibilità – limiti -

03830 10

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

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G. n. 35102/06

SEZIONE *QUINTA* CIVILE

composta dagli ill.mi sigg. magistrati

Cron. 3830

Dott. *Donato*	***PLENTEDA***	Presidente	Rep.
Dott. *Michele*	***D' ALONZO***	*Cons. Relatore*	
Dott. *Giovanni*	***CARLEO***	Consigliere	***Ud.*** **18 novembre 2009**
Dott. *Vincenzo*	***DIDOMENICO***	Consigliere	
Dott. *Giovanni*	***GIACALONE***	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

OGGETTO
IRPEG-ILOR/IRAP
1997-1998
1. *Costi relativi ad immobile adibito ad uso "promiscuo".*
2. *Costi documentati da fatture relative ad operazioni* ***soggettivamente*** *inesistenti.*
3. *Documentazione costo gasolio per carrelli.*

1. sul ricorso (iscritto al n. *35102/06* di R.G.) proposto

DALLA

s.n.c. PRAFOND dei F.lli Prandelli & C., con sede in Lumezzane (BS) alla Via P. Rivadossi n. 2, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma alla Via Ottaviano n. 42 presso lo studio dell' avv. *Bruno LO GIUDICE* che la rappresenta e difende insieme con l' avv. *Franco ZANGHERI* (del Foro di Forlì-Cesena) in forza della *procura speciale* rilasciata a margine del ricorso

3705/09

RICORRENTE

CONTRO

(*1*) l' **AGENZIA delle ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e li difende

CONTRORICORRENTE

(*2*) il **Ministero dell' Economia e delle Finanze**, in persona del Ministro *pro tempore*, domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato

INTIMATO

AVVERSO

la sentenza n. **31/67/06** depositata il 3 aprile 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sezione di Brescia).

NONCHÉ

2. sul ***ricorso*** (iscritto al n. ***35105/06*** di R.G.) proposto

DA

(*1*) **PASINETTI Armida**, (*2*) **PRANDELLI Mario Romano**, (*3*) **PRANDELLI Eraldo** e (*4*) **PRANDELLI Gianfranco Luciano**, tutti

residenti in Lumezzane (BS) (i primi due in Via P. Rivadossi n. 2; gli altri alla Via Strada Vecchia n. 8) ed elettivamente domiciliati in Roma alla Via Ottaviano n. 42 presso lo studio dell' avv. *Bruno LO GIUDICE* che li rappresenta e difende insieme con l' avv. *Franco ZANGHE-*

RI (del Foro di Forlì-Cesena) in forza della *procura speciale* rilasciata a margine del ricorso

RICORRENTI

CONTRO

(*1*) l' **AGENZIA delle ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e li difende

CONTRORICORRENTE

(*2*) il **Ministero dell' Economia e delle Finanze**, in persona del Ministro *pro tempore*, domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l' Avvocatura Generale dello Stato

INTIMATO

AVVERSO

la sentenza n. **54/67/06** depositata il 5 giugno 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sezione di Brescia).

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del **18 novembre 2009** dal Cons. dr. *Michele D' ALONZO;*

sentite le difese delle parti ricorrenti, perorate da dall' Avv. *Bruno LO GIUDICE;*

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. *Umberto APICE*, il quale ha concluso per il *rigetto* di entrambi i ricorsi.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con ricorso notificato al **Ministero dell' Economia e delle Finanze** il 19 dicembre 2006 ed all' **AGENZIA delle ENTRATE** il 21 dicembre 2006 (depositato il 29 dicembre 2006 ed iscritto al n. ***35102/06*** di RG), la **s.n.c. PRAFOND dei F.lli Prandelli & C.** - premesso che: (*1*) il giorno 8 maggio 2001 il competente Ufficio di detta Agenzia aveva notificato ad essa società sei avvisi di accertamento (tre per le imposte dirette e altrettanti per l' IVA) relativi agli anni **1996-1997** e **1998** con i quali, sulla scorta del PVC della Guardia di Finanza del 20 dicembre 2002, aveva disconosciuto (per tutti i tre anni ed ai fini di tutte le imposte dette) la deducibilità del 50% dei costi (canoni di leasing; quote di ammortamento delle spese di ristrutturazione; altre spese di ristrutturazione) relativi ad un immobile (costituito da due appartamenti), ritenuto «*utilizzato promiscuamente*» perché detti appartamenti erano «*adibiti l' uno ad abitazione del custode e l' altro ad uso ufficio*», nonché: per il 1996, di «*interessi passivi*» (per superamento del rapporto di cui all' art. 63, primo comma, DPR n. 917 del 1986); per il 1997, di «*costi documentati con fatture emesse dalla MT srl ... ritenute relative ad operazioni inesistenti*» e, per l' anno 1998, delle «*spese relative ad acquisti di gasolio ... in quanto prive dei*

"documenti contabili giustificativi previsti (scheda carburante e fatture)"», irrogando le corrispondenti sanzioni; (*2*) dette rettifiche avevano riverberato i loro effetti sull' IRPEF dovuta dai singoli suoi soci -, in forza di cinque motivi, chiedeva di **cassare** (con «*ogni conseguente provvedimento in ordine alle spese*» anche dei «*precedenti gradi di giudizio*») la sentenza n. **31/67/06** della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sezione di Brescia, depositata il 3 aprile 2006) che, «*in riforma della decisione*» n. 19/01/02 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia (di annullamento degli atti impugnati) aveva accolto il suo ricorso «*limitatamente alla deduzione di un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti, ed alla deduzione per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio*».

Nel controricorso notificato il 30 gennaio 2007 (depositato il 9 febbraio 2007) l' Agenzia intimata *instava* per il *rigetto* dell' avversa impugnazione «*con il favore delle spese*».

Il Ministero **non** svolgeva attività difensiva.

2. Con ricorso notificato al **Ministero dell' Economia e delle Finanze** il 19 dicembre 2006 ed all' **AGENZIA-delle ENTRATE** il 21 dicembre 2006 (depositato il 29 dicembre 2006 ed iscritto al n. ***35105/06*** di RG), **PASINETTI**

Armida, PRANDELLI Mario Romano, PRANDELLI Eraldo e **PRANDELLI Gianfranco Luciano** (soci della **s.n.c. PRAFOND dei F.lli Prandelli & C.**) - premesso che il giorno 8 maggio 2001 il medesimo Ufficio locale di detta Agenzia aveva notificato ad essi dieci avvisi di accertamento con i quali, «*in conseguenza della rettifica del reddito di impresa dichiarato dalla predetta società per gli stessi anni*» (rettifica operata per le ragioni e per i titoli dalla stessa esposti nel suo ricorso, che essi riproducevano nel proprio), venivano rettificati i «*redditi di partecipazione*» dichiarati da ciascuno per gli anni **1996-1997** e **1998** (per la PASINETTI, «*socia all' 1%*» solo per il 1996, «*senza liquidazione di imposte ed irrogazione di sanzioni*») -, in forza di sei motivi, chiedevano di **cassare** (con «*ogni conseguente provvedimento in ordine alle spese*» anche dei «*precedenti gradi di giudizio*») la sentenza n. **54/67/06** della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sezione di Brescia, depositata il 5 giugno 2006) che, «*in riforma della decisione*» n. 13/01/02 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia (di annullamento degli atti impugnati) aveva accolto i loro ricorsi «*limitatamente alla deduzione di un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti, ed alla deduzione per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio*».

Nel controricorso notificato il 30 gennaio 2007 (depositato il 9 febbraio 2007) l' Agenzia intimata, «*previa riunione dei giudizi*», *instava* per il *rigetto* dell' avversa impugnazione «*con il favore delle spese*», riportandosi «*alle argomentazioni svolte nel contrastare*» il ricorso della società.

Il Ministero **non** svolgeva attività difensiva.

3. Il 6 novembre 2009 la società e gli altri ricorrenti depositavano memorie ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

§ 1. Riunione dei ricorsi per litisconsorzio necessario "*originario*".

In via preliminare, ai sensi dell' art. 274 c.p.c., va disposta la **riunione**, al ricorso per cassazione (iscritto al n. 35102/06 del Registro Generale) proposto dalla snc PRAFOND dei F.lli Prandelli & C., di quello (iscritto al n. 35105/06 dello steso Registro) spiegato dai soci di detta società, pur avendo tali ricorsi, formalmente, ad oggetto l' impugnazione di due diverse sentenze, pronunciate tra parti (contribuenti) differenti.

A. Con la sentenza n. 14815 depositata il 4 giugno 2008, come noto, le sezioni unite di questa Corte hanno affermato questo (condiviso) "*principio di diritto*" (ribadito poi da questa sezione: decisioni 6 aprile 2009 n. 8253; 18 maggio 2009 n. 11549, tra le molte):

"*la **unitarietà dell' accertamento** che è (o deve essere) alla base della rettifica*", quale quella operata nella specie, "*delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all' art. 5 cit. TUIR e dei soci delle stesse (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40) e la **conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili**, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda **inscindibilmente** la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all' obbligazione dedotta nell' atto autoritativo impugnato, cioè gli **elementi comuni** della fattispecie costitutiva dell' obbligazione (Cass. SS.UU. 1052/2007)*": "*trattasi*", quindi, "*di fattispecie di litisconsorzio necessario originario*".

Le stesse sezioni unite, di poi, hanno statuito che "*quando ricorra l' ipotesi del litisconsorzio necessario originario*":

(1) "*il giudice deve attenersi alle seguenti regole*":

(a) "*se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice deve disporne la riunione ai sensi dell' art. 29 D.Lgs. n. 546 del 1992, se sono tutti pendenti dinanzi allo stessa Commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in **obbligo** in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario)*" ["*altrimenti*", si è aggiunto, "*la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in forza del criterio stabilito dall' art. 39 c.p.c., anche per-*

ché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi la inderogabilità della stessa, sancita dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 5, comma 1": *"il valore della integrità del contraddittorio, garanzia del giusto processo, tutelato da norma costituzionale (art. 111 Cost., comma 2)"*, infatti, *"giustifica la deroga della competenza territoriale"* per cui *"la proposizione del primo ricorso determina il radicarsi della competenza territoriale per tutti i litisconsorti, sulla base del criterio, stabilito per legge (art. 14 D.Lgs. n. 546 del 1992) del simultaneus processus"*] ;

(b) *"se, invece, uno o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell' avviso di accertamento, o avendola ricevuto non l' abbiano impugnato, il giudice adito per primo deve disporre l' integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 2)"* ;

(2) *"la mancata integrazione del contraddittorio comporta la **nullità** di tutte le attività processuali conseguenti (art. 156 e 159 c.p.c.) ed il regresso del processo in primo grado"*: *"il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari"*, pertanto, *"è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui all' art. 101 c.p.c. e art. 111 Cost, comma 2"* (con la precisazione che *"trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio"*) .

In virtù di tali principi, quindi,

(1) il ricorso proposto anche da uno soltanto dei contribuenti interessati impone l' integrazione del contraddittorio ai sensi dell' art. 14 D. Lg.vo 31 dicembre

1992 n. 546 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) e

(*2*) il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da ***nullità assoluta***, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

B. Nel caso, come riportato, l' una sentenza impugnata ha statuito sui sei avvisi di accertamento (tre per le imposte dirette e altrettanti per l' IVA) relativi agli anni 1996-1997-1998 con i quali l' Ufficio ha operato i recuperi a tassazione negli stessi indicati nei confronti della snc PRAFOND dei F.lli Prandelli & C.; l' altra, invece, sui dieci avvisi di accertamento con i quali, «*in conseguenza della rettifica del reddito di impresa dichiarato dalla predetta società per gli stessi anni*», sono stati rettificati i «*redditi di partecipazione*» dichiarati da ciascun socio della medesima società per gli stessi anni 1996-1997-1998 (per la PASINETTI, come detto, «*socia all' 1%*» solo per il 1996, «*senza liquidazione di imposte ed irrogazione di sanzioni*»).

Entrambe le sentenze di appello - andando parzialmente in avviso contrario a quanto statuito dalla Commissione Tributaria Provinciale (la quale si era limitata ad operare solo la riunione dei ricorsi "*soggettiva-*

mente" connessi, lasciando, quindi separati quello della società dai ricorsi riuniti proposti dai soci) - hanno accolto i separati gravami della società e dei suoi soci «*limitatamente alla deduzione di un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti, ed alla deduzione per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio*».

C. Per effetto della innanzi richiamata decisione delle sezioni unite, in linea di principio, dovrebbe essere rilevata *ex officio* (cfr., tra le recenti, Cass., lav., 10 marzo 2008 n. 6381) e dichiarata - con una statuizione sul ricorso (e non sugli ulteriori motivi di impugnazione proposti dalla società e dai suoi soci) ex art. art. 382, terzo comma, c.p.c. perché ciascun *"processo"* non poteva essere *"proseguito"* - la **nullità** di entrambi i processi nella loro interezza (perciò anche delle sentenze impugnate e di quelle di primo grado) per difetto di integrità del contraddittorio, in ciascun processo, già innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale: a quello introdotto dalla società, infatti, formalmente non hanno partecipato tutti i soci mentre la società non ha preso parte al processo afferente il ricorso dei soci.

D. Siffatta sanzione processuale, però, deve ritenersi **inapplicabile** al caso (come a tutti i casi con identiche caratteristiche) in coerenza del *"fondamentale"*

(e pregnante) principio (con il quale quello afferente il litisconsorzio necessario va necessariamente correlato ed alla luce del quale lo stesso deve essere letto ed inteso) - affermato dalle stesse sezioni unite nella sentenza n. 26373 del 3 novembre 2008 (ribadito da Cass., III: 7 luglio 2009 n. 15895 e 19 agosto 2009 n. 18410) in forza (*1*) dell' "*art. 6 della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell' Uomo e delle Libertà Fondamentali*" (il quale "*riconosce ad ogni persona il diritto ad un equo processo*" laddove "*stabilisce ... che* 'ogni persona ha diritto ad un equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile ...'") e (*2*) dell' "*art. 111 Cost., come novellato dalla legge costituzionale 22 novembre 1999, n. 2*" il quale pure riconosce "*il diritto alla ragionevole durata del processo*" -, principio secondo cui "*il processo non può essere equo, se non viene definito in un termine ragionevole*".

Per tale decisione "*il rispetto del **fondamentale** diritto ad una durata ragionevole del processo impone, in concreto, al giudice*" (quindi anche a questa Corte) "*di **evitare** ed **impedire** comportamenti che siano di ostacolo ad una sollecita definizione dello stesso, tra i quali rientrano certamente quelli che si traducono in un inutile dispendio di energie processuali e formalità da ritenere superflue perché non giustificate dalla struttura dialettica del processo ed in particolare dal rispetto **effettivo** del principio del contraddittorio, espresso dall' art. 101 c.p.c., da effettive garanzie di difesa (art. 24 Cost.) e dal diritto alla partecipazione al processo, in condizione di parità (art. 111 Cost., comma 2, novellato),*

dei soggetti, nella cui sfera giuridica l' atto finale è destinato ad esplicare i suoi effetti".

E. Nella concreta complessiva fattispecie - caratterizzata (giusta quanto esposto, nei rispetti atti, dai ricorrenti e nelle decisioni impugnate), oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell' esistenza e del contenuto sia dell' atto impositivo notificato alle altre parti che delle difese processuali svolte dalle stesse, dalla: (*1*) identità oggettiva (quanto a *causa petendi*, a parte la ovvia diversità del *petitum*, individualmente rilevante, dato dalla richiesta di annullamento [totale o parziale] dell' atto di imposizione fiscale proprio di ciascun contribuente) dei ricorsi; (*2*) simultanea proposizione degli stessi ricorsi avverso il sostanzialmente "***unitario***" (come ritenuto dalle sezioni unite) avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci, quindi identità di difese; (*3*) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; (*4*) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici - la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità dei due processi in conseguenza unicamente dell' inosservanza, da parte di detti giudici del merito, del loro "*obbligo*" (quale affermato dalle sezioni unite nella

decisione n. 14815) di disporre la riunione (ai sensi dell' art. 29 D. Lg.vo n. 546 del 1992, applicabile anche al giudice di appello in forza del generale rinvio operato dall' art. 61 stesso DPR) dei due processi pendenti innanzi ad essi, per aver ciascuno di tali processo - pur se separatamente considerato dall' altro - ad oggetto l' esame di una fattispecie connotata da vincolo litisconsortile necessario *"originario"* (secondo la definizione delle sezioni unite), **non** può essere pronunciata perché una siffatta declaratoria, come evidente, porta unicamente alla celebrazione (allo stato puramente formale) di un *"simultaneus processus"* ma, nella sostanza, determina un effettivo *"inutile dispendio di energie processuali"* per conseguire l' osservanza (tenuto conto dei concreti identici sviluppi ed esiti processuali innanzi evidenziati) di *"formalità"* realmente *"superflue"* perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare nessuno dei principi, dei diritti e degli effetti [*"rispetto effettivo del principio del contraddittorio, espresso dall' art. 101 c.p.c."; "effettive garanzie di difesa (art. 24 Cost.)"; "diritto alla partecipazione al processo, in condizione di parità (art. 111 Cost., comma 2, novellato), dei soggetti, nella cui sfera giuridica l' atto finale è destinato ad esplicare i suoi effetti"*; evitare possibili *"conflitti di giudicato"*] che sottostanno ad entrambe le pronunce su richiamate delle sezioni unite.

F. In coordinata applicazione degli esposti principi giuridici, quindi, in presenza della complessiva fattispecie innanzi specificata (che connota i procedimenti conclusisi con le due sentenze impugnate) **non** va dichiarata la nullità dei pregressi gradi di giudizio (né, di conseguenza, rimessa la causa al giudice di primo grado), perché tale provvedimento conseguirebbe unicamente l' effetto di ritardare la decisione della controversia, ma si deve soltanto *"ricomporre l' unicità della causa"* (cfr. sentenza n. 14815/08) innanzi a questo giudice di legittimità mediante l' anticipato provvedimento di riunione delle cause - peraltro, nel caso, espressamente richiesto sia dalla società che dai soci con separate apposite istanze (datate 12 giugno 2009), costituenti evidente ed univoco segno sia dell' interesse di tali parti alla sollecita definizione della complessiva controversia sia del sostanziale raggiungimento di tutti gli effetti (diretti ed indiretti) propri, perseguibili e raggiungibili con lo svolgimento anche formalmente unitario di un processo litisconsortile - onde attuare, anche nella forma, il litisconsorzio necessario tra le parti che è stato negletto dai precedenti giudici non quanto al merito della controversia (attesa le sostanzialmente unitarie trattazione e decisione) ma solamente sul piano della non operata (benché *"obbligatoria"*) riunione dei processi.

§ 2. Inammissibilità dei ricorsi proposti contro il Ministero.

In via ancora preliminare, ma gradata, va, di poi, rilevata *ex officio* e dichiarata l' *inammissibilità* dei ricorsi per cassazione proposti contro il Ministero.

Gli stessi ricorrenti, invero, espongono che gli avvisi di accertamento impugnati sono stati notificati il giorno 8 maggio 2001, ovverosia dopo il giorno (primo gennaio 2001) di operatività delle Agenzia Fiscali (quindi anche dell' Agenzia delle Entrate), cui il D. Lg.vo n. 300 del 1999 ha trasferito tutti i rapporti tributari che già facevano capo a detto Ministero, il quale da tale data ha perso qualsiasi legittimazione, sia sostanziale che processuale, in ordine agli stessi.

Nessun provvedimento deve essere adottato in ordine alle spese processuali concernenti detta *vocativo in ius* atteso che l' ente intimato non ha svolto attività difensiva (l' Avvocatura dello Stato, infatti, ha dichiarato di costituirsi per l' Agenzia e non anche per il Ministero).

§ 3. Sentenza n. 31/67/06, tra società ed Agenzia delle Entrate.

Con tale sentenza, emessa nei confronti della società, la Commissione Tributaria Regionale - premesso che: (*1*) l' Ufficio aveva accertato «*ai fini ILOR, IRPEF ed IVA per gli anni 1996, 1997 e 1998*» (*a*) «*costi fiscalmente indeducibili relativi ad un immobile in godi-*

mento a seguito di contratto di locazione finanziaria», (*b*) «*interessi passivi in parte indeducibili*», (*c*) «*costi indeducibili per fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti e per inattendibilità della documentazione*» e (*d*) «*costi indeducibili per violazione delle norme sulle schede carburanti e in tema di fatturazione*» («*tali recuperi venivano operati anche ai fini della indetraibilità IVA*»); (*2*) la società aveva eccepito l' «*illegittimità*» degli avvisi di accertamento «*per carenza di motivazione*» («*avvenuta "per relationem"*») e, «*nel merito*», (*a*) «*la deducibilità degli appartamenti ad uso custode ed ufficio*», (*b*) «*l' errata quantificazione del valore degli immobili civili*», (*c*) l' «*errata determinazione del rapporto di indeducibilità degli interessi*», (*d*) «*regolarità e consistenza effettiva delle fatture ritenute fittizie*» (per essere «*gli acquisti dalla M.T. srl ... regolari*») ed (e) la «*idoneità della documentazione relativa ai carburanti*»; (*3*) la Commissione Tributaria Provinciale, «*previa riunione*», aveva accolto i ricorsi; (*4*) l' Ufficio aveva proposto appello per i «*i seguenti motivi*»: (*a*) «*canoni leasing-quote ammortamento e spese di ristrutturazione indeducibili*» («*i due appartamenti in questione erroneamente sono stati riconosciuti come destinati al servizio dell' azienda, essendo stato eccepito l' uso promiscuo*»; «*non risponde-*

rebbe al vero che i due appartamenti non potevano avere utilizzazione diversa per prescrizione dello strumento urbanistico vigente, in quanto dalle concessioni edilizie rilasciate nel tempo emerge che gli interventi riguardavano abitazioni civili»; «non è stata provata la strumentalità di tali beni, richiesta affinché il reddito degli immobili concorra alla formazione dei ricavi e dei costi (deducibilità) al pari di ogni altro mezzo di produzione» per cui esso Ufficio *«ha calcolato la percentuale di indeducibilità del 50%, trattandosi di immobili utilizzati "promiscuamente"»); (b) «rilevanza della presunzione di falsità ideologica soggettiva delle fatture e quindi indeducibilità del costo e indetraibilità dell' Iva» («la società M.T. srl risultava inesistente, per cui è stata ritenuta ditta "cartiera" emittente fatture false»; «la ditta accertata, odierna ricorrente, ha effettivamente movimentato la merce, ma questa risulta documentata in entrata con fatture soggettivamente fittizie (vedi p.v.c. pag. 18-22)»; «gli acquisti sono stati sostenuti da un fornitore "differente"»; «sono da considerarsi utilizzabili le dichiarazioni rese dal legale rappresentante della M.T. srl»; «gli elementi di conoscenza raccolti secondo le regole che vincolano l' esercizio dei poteri della polizia giudiziaria sono idonei a fondare l' accertamento tributario»); (c) «inido-*

neità della documentazione relativa ai carburanti»; (5) la contribuente aveva contro dedotto: (*a*) «*canoni leasing-quote ammortamento indeducibili*» («*la destinazione dell' immobile come "casa del custode" è prevista dal PRG, esisterebbe di fatto l' accordo tra la società ed il custode che è il socio amministratore*» per cui «*non può parlasi di uso promiscuo*»); (*b*) «*falsità ideologica soggettiva delle fatture*» («*la M.T. srl aveva rapporti con [essa] società ... per un valore inferiore ad 1 miliardo ed 800 milioni*»; «*le transazioni commerciali avvengono anche senza necessità di automezzi o di un capannone*»); (*c*) «*inidoneità della documentazione carburanti*»; («*l' azienda acquistava carburante per autotrazione dagli impianti stradali di distribuzione, mediante l' uso di appositi canistri che venivano trasportati in laboratorio e qui il rifornimento avveniva versando il carburante nel serbatoio dei mezzi di trasporto interno della fonderia*») -, «*in riforma della decisione*» di primo grado, ha **accolto** il ricorso della società «*limitatamente alla deduzione di un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti, ed alla deduzione per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio*» osservando:

- «*ai locali utilizzati e riconosciuti come ufficio dagli agenti accertatori (ved. verbale G. di F.) va ap-*

plicata per intero la deducibilità, mentre per quelli destinati al custode va calcolata la percentuale di deducibilità nella misura di 1/2 del valore locativo in quanto utilizzati "promiscuamente"»;

- *«sul secondo motivo di impugnativa, sulla scorta degli atti prodotti, si ritiene che la presunzione posta a base dell' accertamento abbia i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti»* in quanto:

(1) *«l' attività delle società M.T. srl ... era imperniata principalmente sulla emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti»*: *«circostanza provata dalla constatazione della inconsistenza della struttura societaria, concretizzatasi nell' impossibilità di operare, in quanto priva di qualsiasi presupposto giuridico; in particolare carenza di sede e magazzino proporzionati alle ingenti movimentazioni poste in essere, di personale dipendente, struttura organizzativa, ordinata contabilità. Il rappresentante legale della società, inquadrabile quale mero prestanome, si manifestava incapace di descrivere l' attività della M.T. srl, ed infine l' insussistenza di scorte ed acquisti di merci destinate alla vendita, contrapposte a documentate cessioni (p.v.c. G. di F. di Manerbio 21.4.1999 - pag.4-8)»;*

(2) *«ove l' amministrazione finanziaria, in presenza di gravi elementi indiziari, contesti al contribuente*

l' indebita detrazione di fatture perché relative ad operazioni inesistenti, spetta al contribuente l' onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione che, in difetto, va ritenuta indebita»;

- *«in merito all' utilizzo dei dati acquisiti in sede penale va infine evidenziato che le norme disciplinanti la materia sono poste a garanzia del processo penale e del segreto istruttorio, e non a tutela del contribuente che presenta dichiarazione dei redditi infedele»;*

- *«erroneamente i "carrelli elevatori", pur non potendo circolare su strada ma solo all' interno dell' azienda, sono stati equiparati ai mezzi per il trasposto merci»: «esistono infatti anche carrelli elevatori non muniti di ruote, ma impiantati al suolo e utilizzabili come macchine-gru, che necessitano di rifornimento di gasolio, ma che non possono essere considerati mezzi di autotrazione»; «la scheda carburante, prevista come particolare documentazione delle operazioni di acquisto, in sostituzione della fattura di cui all' art. 21 DPR n. 633/72, è utilizzabile dai soggetti IVA ma solo per acquisti di carburante per autotrazione»* mentre *«restano esclusi dalla disciplina delle schede carburanti gli acquisti non effettuati presso gli impianti stradali ovve-*

ro effettuati presso gli stessi impianti ma non destinati all' autotrazione».

§ 4. Ricorso per cassazione della società.

La società censura tale decisione con cinque motivi «*illustrati con un richiamo a ciascuna delle singole rettifiche ... operate dall' Ufficio e, in tale ambito, con un separato riferimento a ciascuno dei due comparti impositivi*» (ILOR ed IRAP nonché IVA).

A. La prima doglianza investe le «*spese per immobili*» («*anni 1996, 1997 e 1998*»), ovverosia la «*contestazione relativa alla deduzione dei costi sostenuti ... per l' utilizzo dell' immobile adibito allo svolgimento dell' attività (canoni di locazione finanziaria, quote di ammortamento delle spese di ristrutturazione capitalizzate e costi di ristrutturazione di diretta imputazione dell' esercizio)*», in ordine alle quali la società svolge le censure che seguono.

A.1. Quanto alla (in)deducibilità di detti costi, la ricorrente denunzia «*violazione e falsa applicazione*» dell' «*art. **67** (ora 102), comma 10, TUIR*» assumendo che nell' ordinamento tributario «*non si rinviene ... alcuna norma che preveda il "valore locativo"*» («*parametro ... assolutamente sconosciuto alla ... normativa*») «*quale indice di determinazione del valore di un immobile e, quindi, della eventuale quota di indeducibilità dei re-*

lativi costi» per cui, aggiunge, «*non si vede ... come e sulla base di quali parametri possa essere stabilito*» detto "*valore*" per l' «*appartamento utilizzato dal custode*», «*ubicato all' interno di un opificio industriale, al quale è strumentalmente destinato*», «*con conseguente esistenza di un complesso immobiliare unitario utilizzato ... sulla base di un unico contratto di locazione finanziaria*» e in ordine al quale la «*contestazione*» riguarda la ripresa a tassazione del «*50% degli interi canoni di locazione finanziaria, delle quote di ammortamento e di tutti i costi di ristrutturazione*»; a conclusione del punto di censura la ricorrente formula questi "*quesiti di diritto*":

(1) "*dica la Corte se un appartamento, per il quale risulti inconfutabilmente quale destinazione d' uso quella ad abitazione del custode (sia pure socio della società) di uno stabilimento produttivo, possa essere considerato, ai sensi dell' art. 67, comma 10, DPR n. 917 del 1986* 'immobile utilizzato promiscuamente'";

(2) "*dica la Corte se, agli effetti della determinazione del reddito da assoggettare ad ILOR ed IRAP, sia legittimo stabilire la indeducibilità parziale delle voci di spesa in epigrafe adottando, a norma dell' art. 67, comma 10, DPR n. 917 del 1986 all' epoca vigente, il parametro del 50% del* ***valore locativo*** *di un appartamento che debba ritenersi utilizzato promiscuamente*";

A.2. Circa la «*indetraibilità dell' IVA sui canoni di locazione finanziaria e sulle spese di ristruttura-*

zione di diretta imputazione dell' esercizio» (in ordine alla quale la ricorrente sostiene che i giudici di appello non si sono soffermati «*ad analizzare i risvolti, del tutto differenti, che connotano la detraibilità dell' IVA gravante sulle fatture contabilizzate per i canoni di leasing ed i costi di riparazione*»), la società lamenta «*violazione e falsa applicazione*» dell' «*art.* ***19*** *DPR n. 633 del 1972*» adducendo che «*tale norma*» («*peraltro ... cambiata ... con decorrenza dal primo gennaio 1998*») «*non stabilisce la misura della percentuale del 50% per la determinazione della quota detraibile dell' imposta relativa ad immobili utilizzati promiscuamente*» atteso che la stessa

«*nella stesura vigente per gli anni 1996 e 1997 prevedeva al comma 2 lett. e-ter), che "non è ammessa in detrazione l' imposta relativa a beni immobili acquistati, anche mediante contratti di locazione finanziaria, in comunione o in comproprietà con soggetti per i quali non sussistono o presupposti di cui agli artt. 4 e 5"*» (per cui «*per tali anni non era proprio ipotizzabile una rettifica della percentuale di detraibilità*») e

«*nella stesura vigente dal primo gennaio 1998 prevedeva, al comma 4, che "per i beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all' imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali*

detrazioni e l' ammontare detraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati ..."» sì che *«il concetto di "percentuale di indetraibilità" è stato introdotto nella normativa IVA solo a partire dal primo gennaio 1998 e che, comunque, la stessa percentuale doveva essere determinata secondo "criteri oggettivi"»* mentre l' Ufficio si è limitato a *«richiamare la percentuale del 50% stabilita, ai fini delle imposte dirette, dall' art. 67 del TUIR»*.

La doglianza è riassunta in questi *"quesiti di diritto"*:

(1) *"dica la Corte se, agli effetti dell' art. 19, D.P.R. n. 633 del 1972, nella stesura vigente rispettivamente prima del 31 dicembre 1997 e dopo la predetta data fino al 31 dicembre 1998, un immobile destinato ad abitazione del custode di un complesso immobiliare comprendente l' immobile stesso, possa essere considerato immobile ad uso promiscuo con limitato diritto alla detrazione dell' IVA" ;*

(2) *"dica la Corte se, agli effetti dell' art. 19, D.P.R. ti. 633 del 1972 nella stesura vigente fino al 31 dicembre 1997 in materia di detraibilità dell' IVA, sia legittimo procedere alla determinazione di una percentuale di indetraibilità dell' imposta relativa ad un bene immobile che, nel periodo riferito agli anni 1996 e 1997, sia stato ritenuto utilizzato promiscuamente" ;*

(3) *"dica la Corte se, agli effetti dell' art. 19 comma 4, D.P.R. n. 633 del 1972, nella stesura vigente dal 1° gennaio 1998 in materia di detraibilità dell' IVA, sia legittimo determinare per l' anno 1998 nella misura del 50% con mero richia-*

mo al criterio stabilito dall' art. 67 comma 10 del TUIR la percentuale di indetraibilità dell' imposta relativa ad un bene immobile che, nell' anno 1998, sia stato, o ritenuto, utilizzato promiscuamente" .

B. Il secondo motivo di ricorso afferisce alla operazioni rappresentate nelle «*fatture soggettivamente inesistenti*» («*anno 1997*»).

B.1. Sulla «*indeducibilità del [relativo] costo ai fini ILOR*», la ricorrente - assunto: (*1*) che secondo i giudici di appello «*la presunzione posta a base dell' accertamento*» aveva «*"i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti", riportando a supporto tutta una serie di circostanze di fatto riferite ... alla società fornitrice e non già [ad essa] ... ricorrente*» e (*2*) che «*gli acquisti di metalli non ferrosi posti in essere ... sono effettivamente avvenuti*» - denunzia «*violazione*» dell' «*art.* ***75*** *(ora 109), comma 4, DPR n. 917 del 1986*» esponendo che secondo questa norma («*nella stesura all' epoca vigente*») «*"le spese e gli altri componenti negativi" sono deducibili dal reddito "se e nella misura in cui risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all' esercizio di competenza", purché, come previsto dall' art. 2, comma 6 bis, DL n. 90 del 1990, conv. in legge n. 165 del 1990, "siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto"*» e, per-

tanto, «*nel momento in cui venga accertato che sussistono le condizioni di cui sopra, non può essere negata la deducibilità del costo documentato da una fattura che l' amministrazione finanziaria ritenga non regolare*» («*interpretazione ... sostenuta ... nella sent. n. 19062/03, ... ribadita con la sent. n. 19533 in data 8 settembre 2006*»).

A conclusione la contribuente formula questo "*quesito di diritto*":

"*dica la Corte se, ai sensi dell' art. 75, comma 4, DPR n. 917 del 1986, all' epoca vigente in materia di determinazione del reddito di impresa agli effetti dell' ILOR, sia legittimo stabilire la indeducibilità di un* ***costo*** *imputato al conto economico nell' esercizio di competenza in relazione ad* ***acquisto merci*** *che, per espressa ammissione dell' amministrazione finanziaria e prescindendo dalla contestazione di falsità delle fatture, siano state* ***effettivamente ricevute, pagate e rivendute***"

B.2. Circa la «*indeducibilità del [medesimo] costo ai fini ILOR e indetraibilità dell' IVA*», poi, la società - esposto che «*l' accertamento de quo era basato su una prova presuntiva*» - lamenta «*violazione*» degli «*artt.* ***39****, comma 1, lett. d), DPR n. 600 del 1973;* ***54*** *DPR n. 633 del 1972 e* ***2697*** *cod. civ.*» esponendo che le prime due norme impongono di desumere, rispettivamente, «*"l' inesistenza di passività dichiarate"*» e «*"le omissioni e le false o inesatte indicazioni"*» da «*"presunzioni semplici"*» purché «*"gravi precise e concordanti"*»

mentre non sussistono questi caratteri nel fatto che gli acquisti sono stati effettuati «*presso un soggetto separatamente inquisito ... che sarebbe risultato dedito all' emissione di fatture per operazioni inesistenti perché ideologicamente false*».

Secondo la ricorrente «*la presunzione costruita su una simile circostanza*» non può, «*di per se stessa*», «*definirsi né grave né precisa né concordante*»:

- «*non precisa*» perché «*la disorganizzazione e la ... illiceità dei comportamenti*» della «*impresa fornitrice (definita "cartiera") non sono segni di evasione*» da parte sua ben potendo detta «*impresa ... risultare il soggetto attivo responsabile di una duplice falsità (materiale ed ideologica) nei suoi acquisti*» al fine di «*agevolare, con diretto suo beneficio, l' evasione di soggetti terzi suoi fornitori*»;

- «*non concordante*» in quanto «*la presunzione invocata, essendo di per sé imprecisa, consente ... di formulare altre e ben diverse ipotesi*», come quella secondo cui «*la circostanza di partenza avrebbe potuto favorire non solo l' acquirente-cliente ma anche un possibile venditore-fornitore dell' impresa ... cartiera*», sì che «*dal fatto certo della situazione del fornitore potrebbero aversi per dimostrati più fatti incerti, ... tra*

loro in contrasto ...» che *«continuerebbero sempre ad essere connotati di tale requisito d' imprecisione»;*

- *«non concludente perché ... la situazione di irregolarità, riscontrata a carico solo dell' impresa fornitrice, poteva essere semplicemente finalizzata, trattandosi non già di produzione ma di commercializzazione di beni per i quali non occorrono specifiche strutture organizzate, a una sua propria ed esclusiva evasione, senza diretto coinvolgimento di soggetti terzi né a monte né a valle».*

La società aggiunge:

- *«la prova ... dell' inesistenza di fatto di effettive strutture organizzative o di reali e concrete attività di impresa della società fornitrice non può costituire anche la prova, ove si tratti non già di produzione ma di semplice commercializzazione di beni, dell' impossibilitò che [essa] ... ricorrente, in perfetta buona fede, abbia effettivamente ricevuto da quella stessa società "cartiera" i beni oggetto della fatturazione»* non escludendo la *«mancanza di organizzazione ... l' effettuazione "a valle" ... di vendite reali ... originate da acquisti fatti ... "a monte" in completa evasione di imposta presso altri soggetti»;*

- *«la contestata falsità ideologica»* è *«solo immaginata»* (*«quindi, ... giuridicamente inesistente»*) atte-

so che «*nulla*»si dice, «*neanche per cenni sommari*», su chi sarebbe stato «*l' effettivo soggetto terzo fornitore dei beni*»;

- oltre a verificare la «*capacità*» dei suoi «*fornitori*» di «*soddisfare le sue esigenze commerciali (acquisti di beni) da documentare ... con il rilascio di regolari fatture*» essa «*non era certo tenuta ad altre incombenze*» avendo «*assolto a tutti i suoi obblighi di legge*» con «*il pagamento al suo fornitore dei beni ricevuti*» e «*il ricevimento, da parte del fornitore stesso, delle fatture comprovanti ... la fornitura e il pagamento dei beni acquistati*»;

- «*le dichiarazioni di terzi*» (cui, nonostante l' «*esplicito divieto normativo di utilizzare nel contenzioso tributario la prova per testi*», «*può essere riconosciuto solo natura di meri indizi con ruolo sussidiario*») «*riguardano solo la ... fornitrice*», non essa ricorrente;

- «*nel presumere che la società venditrice aveva emesso fatture ritenute ideologicamente false, era onere dell' Ufficio, in presenza di movimenti effettivi di merce espressamente riconosciuti tali, fornire la prova, ai sensi dell' art. 2697 cod. civ., dell' esistenza e dell' identità dei fornitori diversi da quelli indicati in fattura*»: «*diversamente argomentando significherebbe*

che l' Ufficio sarebbe .. autorizzato a riversare [su essa] società un onere probatorio impossibile (c.d. prova diabolica), ma anche ad avallare, sia pure inconsapevolmente, operazioni di evasione poste in essere a monte di quelle contestate».

«*In conclusione*» la ricorrente formula i seguenti «*quesiti di diritto*»:

- "*dica la Corte se, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600 del 1973, e 54 DPR n. 633 del 1972, fatti certi attribuibili ad un soggetto e che costituiscono il presupposto nei suoi confronti per dare vita ad una presunzione idonea a fare considerare provato un fatto incerto al medesimo attribuibile, possano essere assunti, nonostante la loro estraneità rispetto ad un soggetto terzo, quale presupposto per dare vita ad un' altra presunzione idonea a far considerare provato un diverso fatto ignoto attribuibile allo stesso soggetto terzo*";

- "*dica la Corte se può considerarsi rispondente ai requisiti di gravità, precisione e concordanza ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600 del 1973, e 54 DPR n. 633 del 1972, una presunzione fondata su fatti certi non attribuibili al soggetto interessato ma ad un soggetto terzo*";

- "*dica la Corte se una presunzione priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza può assumere a rango di prova ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600 del 1973, 54 DPR n. 633 del 1972 e 2697 cod. civ.*".

C. La terza doglianza - afferente agli «*acquisti di carburante*» («*anno 1998*»), il cui costo, si deduce, era

stato «*documentato con ... note di spesa ... invece che con fatture*» - è articolata nelle seguenti due censure.

C.1. La contribuente, in primo luogo, denunzia «*violazione*» dell' «*art.* ***75*** *(ora 109), comma 4, DPR n. 917 del 1986*» esponendo, anche per tali «*acquisti*», che (non essendo stata «*mai contestata ... l' inerenza del costo all' attività economica esercitata*») secondo detta norma («*nella stesura all' epoca vigente*») «*"le spese e gli altri componenti negativi" sono deducibili dal reddito "se e nella misura in cui risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all' esercizio di competenza", purché, come previsto dall' art. 2, comma 6 bis, DL n. 90 del 1990, conv. in legge n. 165 del 1990, "siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto"*», con la conseguenza che la sola «*"inidoneità" del documento contabilizzato*» non costituisce «*circostanza*» idonea a «*disconoscere un costo effettivamente sostenuto e contabilizzato*»: la ricorrente, pertanto, chiede a questa Corte ("*quesito di diritto*")

"*... se, ai sensi dell' art. 75, comma 4, DPR n. 917 del 1986, all' epoca vigente in materia di determinazione del reddito di impresa agli effetti dell' ILOR e dell' IRAP, sia legittimo stabilire la indeducibilità dei costi sostenuti per acquisti di carburanti che siano stati regolarmente imputati al conto economico nell' esercizio*

di competenza, solo perché detta imputazione è avvenuta sulla base di documenti giustificativi ritenuti non idonei ai fini della detraibilità dell' IVA" .

C.2. La medesima contribuente, di poi, denunzia «*violazione*» del «*combinato disposto di cui agli artt.* ***19*** *e* ***21*** *DPR n. 633 del 1972*» adducendo che le «*"note spesa emesse [da essa] società"*» («*timbrate dalla stazione di servizio di riferimento*»), come la Guardia di Finanza aveva definito il «*supporto documentale posto in essere per giustificare i costi di carburante*», «*altro non erano che autofatture direttamente emesse ... in ossequio al divieto di utilizzo delle schede carburante*» e «*ciò poteva costituire ... una mera violazione formale neanche sanzionabile*» ai sensi della legge n. 212 del 2002.

«*In conclusione*» la ricorrente formula questo "*quesito di diritto*":

"dica la Corte se, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. ***19*** *e* ***21*** *DPR n. 633 del 1972, l'* ***autofattura*** *formata dal soggetto interessato, in sostituzione della fattura emessa dalla stazione di servizio che ha fornito il carburante da utilizzare per beni strumentali utilizzati all' interno dell' impresa, possa precludere il diritto alla detrazione dell' IVA gravante sul carburante stesso"* .

D. Nel quarto motivo di ricorso si denunzia «*omessa o insufficiente motivazione su fatti controversi e decisi*».

D.1. In primo luogo la contribuente sostiene che la sentenza impugnata sia affetta da «*omessa motivazione*» per quanto concerne i «*costi documentati da fatture ritenute ... relative ad operazioni inesistenti*» assumendo che i giudici di appello, «*dopo altre considerazioni attinenti all' onere probatorio ed alle regole poste a presidio dell' utilizzo dei dati acquisiti in sede penale*» («*di nessuna valenza argomentativi ...*») «*hanno apoditticamente concluso affermando che "per i suesposti motivi è fondata la pretesa tributaria dell' amministrazione"*»: secondo la ricorrente, quindi la "*motivazione*" risulta "*omessa*" in relazione ("*fatti controversi*") all' "*insussistenza*" (*a*) "*di contestazioni direttamente addebitabili [ad essa] ... ricorrente per condotte materiali dalla stessa irregolarmente poste in essere*" e (*2*) "*di elementi materiali che possano consentire di qualificare come grave, precisa e concordante la presunzione ipotizzata per muovere la contestazione in questione*".

D.2. Per la società, poi, la «*motivazione*» è stata «*omessa*» anche quanto alle «*spese per immobili*» atteso che (*1*) i giudici di appello «*nulla hanno detto ... sul perché abbiano ritenuto che l' appartamento sia stato utilizzato promiscuamente*» («*la laconica affermazione*» non è «*supportata da alcuna ulteriore argomentazione che possa consentire di comprendere ... l' iter logico giuridico che ha condotto ... a tale decisione*»), (*2*) «*meno ancora è possibile capire come debba o possa essere de-*

terminato il valore locativo a cui la sentenza fa riferimento» e (3) «*la Commissione ... non ha speso una parola sulla questione ... relativa al valore da attribuire alle due unità immobiliari ... oggetto di accertamento al fine di stabilire una necessaria percentuale nella quale ripartire i canoni di leasing, le quote di ammortamento e le spese di ristrutturazione*»; la «*motivazione*», quindi, sarebbe «*omessa*» in ordine ai «*seguenti fatti controversi*»:

(1) *"sussistenza dell' utilizzazione promiscua dell' immobile destinato ad abitazione del portiere"*;

(2) *"determinazione del valore locativo"*;

(3) *"valore da attribuire agli immobili in contestazione (appartamento del custode) e percentuale di partecipazione rispetto a quello dell' intero complesso immobiliare"*.

D.3. La ricorrente, infine, giudica «*insufficiente*» la «*motivazione*» concernente la «*deducibilità del costo*» e la «*detraibilità dell' IVA*» relativa agli «*acquisti di carburante*» adducendo che, «*in assenza di qualsiasi concreta allegazione da parte sia dell' Ufficio che [sua] in tal senso*», «*non è dato ... comprendere su quali basi quei giudici abbiano potuto appurare che all' interno del laboratorio ... ci fossero "carrelli elevatori non muniti di ruote, ma impianti al suolo e utilizzabili come macchine gru ... che non possono essere considerati mezzi di autotrazione"*», tenuto conto che «*la stessa*

G.d.F. avrebbe potuto specificare la natura dei carrelli elevatori utilizzati» (quindi si tratta di «*semplice ipotesi, del tutto immotivata*»): per la contribuente, quindi, la "*motivazione*" è "*insufficiente*" perché "*non chiarisce compiutamente come la sentenza sia pervenuta*"

(*1*) "*a stabilire la natura e la tipologia dei mezzi utilizzatori del rifornimento del carburante in contestazione*" e

(*2*) "*ad escludere la deducibilità del costo e la detraibilità dell' IVA gravante sull' acquisto del predetto carburante*".

E. Nella quinta (ed ultima) doglianza la società denunzia «*violazione*» dell' art. **112** c.p.c. sostenendo che «*un dispositivo*» nel quale è scritto che vengono accolto i ricorsi di parte «"*limitatamente alla deduzione di un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti ed alla deduzione per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio*"» non può essere considerato «*esaustivo e risolutivo di tutte le questioni pervenute al vaglio dei giudici di appello*», salvo che «*non si voglia assegnare alla sentenza di appello anche un contenuto implicito*»: nel qual caso, secondo la ricorrente, «*occorre ... recepire in via implicita che dette determinazioni riguardino ... i costi per leasing, per quote di ammortamento dei lavori di ristrutturazione e per lavori di manutenzioni effettuati nell' anno*» e «*chiarire se la ripetuta deduzione includa anche ..., ancora ...*

in via implicita, l' ammissibilità della detrazione dell' IVA».

«*Fermo restando*» il «*giudicato interno sulla erronea rettifica operata per gli interessi passivi*», la contribuente aggiunge che «*nulla è espressamente detto per dichiarare la cessazione della materia del contendere*» in ordine a detta «*erronea rettifica*», il cui «*rilievo*», «*previo riconoscimento del proprio errore*», era stato «*rinunciato*» dall' Ufficio.

In conclusione la ricorrente formula questo "*quesito di diritto*":

"*dica la Corte se nel caso di specie, non essendo stata articolata la pronuncia per tenere separatamente conto di tutte le questioni dedotte in contestazione aventi tra loro natura diversa, si sia verificata la lesione del precetto recato dall' art. 112 c.p.c.*".

§ 5. Sentenza n. 54/67/06, tra soci ed Agenzia delle Entrate.

Con questa decisione lo stesso (anche per composizione del collegio giudicante) giudice di appello - premesso che era stata «*prima discussa la causa relativa alla società "PRAFOND dei F.lli Prandelli & C.", la cui sentenza, depositata in data 3 aprile 2006, ha nesso di consequenzialità rispetto ai soci della snc*» - ha, del pari, **accolto** i ricorsi della PASINETTI e dei PRANDELLI «*limitatamente alla deduzione di un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti, ed alla deduzione*

per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio» (con «*sanzioni al minimo edittale*» - mandando all' Ufficio «*per la rideterminazione del reddito di partecipazione dei soci*») - unicamente siccome «*conseguenza*» della decisione «*n. 31/67/06*» adottata nei confronti di detta società.

§ 6. Il ricorso per cassazione dei soci (la PASINETTI ed i PRANDELLI).

La PASINETTI ed i PRANDELLI censurano tale decisione (*1*) adducendo, in via preliminare, il vizio («*art. 360, n. 5, c.p.c.*») di «*omessa motivazione su fatti controversi*» («*perché i giudici di seconde cure hanno del tutto omesso di indicare le ragioni poste a sostegno della parziale riforma della pronuncia di primo grado*») e (*2*) riproducendo, di poi, i «*medesimi vizi*» posti dalla società a fondamento del proprio ricorso.

§ 7. Le ragioni della decisione.

Le impugnazioni della società e dei suoi soci - da trattare congiuntamente, oltre che per il litisconsorzio necessario "*originario*" esistente tra tali parti, per la oggettiva identità (salvo che per la prima doglianza dei soci) delle questioni sollevate nelle stesse -, una volta integrata (nei luoghi opportuni) la motivazione della sentenza impugnata, debbono essere **respinte** perché infondate.

§ A. Primo motivo del ricorso dei soci.

Il motivo è ***inammissibile*** perché con lo stesso non si censura l' unica e vera *ratio decidendi* della sentenza, data dalla (indiscussa ed indiscutibile) ***consequenzialità necessaria***, nella stessa affermata, sul reddito di «*partecipazione*» accertato a carico di ciascuno dei soci, della avvenuta parziale conferma dell' accertamento a carico della società, riscontrata dallo stesso giudice per averla esso stessa operata, la cui concreta rideterminazione è stata demandata all' Ufficio impositore.

Detta *ratio*, come intuitivo, suppone di necessità logica la ineludibilità (stante i combinato disposto delle disposizioni dettate dagli artt. ***5***, primo e secondo comma, DPR 22 dicembre 1986 n. 917 e ***40***, secondo comma, DPR 29 settembre 1973 n. 600) della statuizione adottata in ordine all' avviso di accertamento a carico della società partecipata e, quindi, implica inequivocabilmente una implicita risposta alle questioni sui «*fatti controversi*» identica a quella resa nella decisione adottata nei confronti della società.

§ B. Criteri logici seguiti nello scrutinio dei motivi "*comuni*" dei ricorsi.

L' esame di tutti gli "*identici*" motivi dei due ricorsi viene di seguito compiuto separatamente per "*og-*

getto" di ripresa fiscale, con lo scrutinio globale delle doglianze afferenti ciascun "*oggetto*".

Nell' ambito, poi, di ogni "*oggetto*", l' esame delle violazioni motivazionali (ex art. 360 n. 5 c.p.c.) precede le censure proposte ai sensi del n. 3 dello stesso art. 360 in quanto la individuazione di una regolamentazione normativa suppone l' accertamento definitivo di una ben individuata situazione concreta, ove contestata: la funzione nomofilattica (art. 65 RD 30 gennaio 1941 n. 12) di questa Corte, infatti, deve esercitarsi su situazioni fattuali precise ed effettive.

§ C. Principi generali applicabili all' esame dei motivi "*comuni*".

Prima dell' esame dei gravami, ancora, va, in via generale, ricordato che:

(*a*) il ricorso per cassazione - in ragione del principio, desumibile dall' art. 366 c.p.c., detto di *autosufficienza* - deve contenere in sé (Cass., III, 24 maggio 2006 n. 12362; id., II, 4 aprile 2006 n. 7825; id., III, 20 gennaio 2006 n. 1113; id., I, 21 ottobre 2005 n. 20454, tra le recenti), a espressa "***pena di inammissibilità***", tutti gli elementi necessari a rappresentare le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito ed, altresì, a permettere a questa Corte la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio o di accedere a fonti esterne

allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o ad atti attinenti al pregresso giudizio di merito;

(*b*) il vizio di "*violazione e falsa applicazione di norme di diritto*" (art. 360, primo comma, n. **3**, c.p.c.) consiste (Cass., trib., 10 febbraio 2006 n. 2935; id., trib., 20 gennaio 2006 n. 1127; id., 9 novembre 2005 n. 21767; id., I, 11 agosto 2004 n. 15499) nella deduzione di un' erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (di qui la funzione di assicurare l' uniforme interpretazione della legge assegnata a questa Corte dall' art. 65 RD 30 gennaio 1941 n. 12) mentre l' allegazione di un' erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è **esterna** all' esatta interpretazione della norma di legge ed inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l' aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l' una e l' altra ipotesi (violazione di legge in senso proprio a causa dell' erronea ricognizione dell' astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta) è segnato, in modo evidente, dal fatto che solo quest' ultima

censura, e non anche la prima, è mediata dalla **contestata valutazione** delle risultanze di causa;

(*c*) detto vizio, giusta il disposto di cui all' art. 366, primo comma, n. 4, c.p.c., deve essere, a pena d' inammissibilità (Cass., II, 12 febbraio 2004 n. 2707; id., II, 26 gennaio 2004 n. 1317), dedotto mediante la **specifica** indicazione delle affermazioni in diritto contenute nella sentenza gravata che motivatamente si assumano in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie o con l' interpretazione delle stesse fornita dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina, non risultando altrimenti consentito a questa Corte di adempiere al proprio compito istituzionale di verificare il fondamento della denunziata violazione;

(*d*) il vizio di **omessa** od **insufficiente** motivazione (denunciabile con il ricorso per cassazione ai sensi dell' art. 360 n. **5** c.p.c.) sussiste **soltanto** quando nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile una obiettiva deficienza del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento, mentre il vizio di **contraddittoria** motivazione presuppone che le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l' individuazione della *ratio decidendi*, e cioè l'

identificazione del procedimento logico giuridico posto a base della decisione adottata (Cass., lav., 12 agosto 2004 n. 15693; id., lav., 9 agosto 2004 n. 15355);

(*e*) questi vizi motivazionali **non** possono consistere nella difformità dell' apprezzamento dei fatti e delle prove dato dal giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte perché spetta solo a detto giudice (*1*) individuare le fonti del proprio convincimento, (*2*) valutare le prove, (*3*) controllarne l' attendibilità e la concludenza, (*4*) scegliere tra le risultanze istruttorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, (*5*) dare prevalenza all' uno o all' altro mezzo di prova, salvo i casi (non ricorrenti nella specie) tassativamente previsti dalla legge in cui è assegnato alla prova un valore legale;

(*f*) il ricorrente che nel giudizio di legittimità deduca l' omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata per mancata o erronea valutazione di alcune risultanze probatorie ha l' **onere**, sempre in virtù del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione (art. 366 c.p.c.), di specificare, trascrivendole integralmente, le prove non valutate o mal valutate, nonché di indicare le ragioni del **carattere decisivo** delle stesse atteso che il mancato esame di una (o più) risultanze processuali può dar luogo al vizio di omessa

o insufficiente motivazione unicamente se quelle risultanze processuali non valutate o mal valutate siano tali da invalidare l' efficacia probatoria delle altre sulle quali il convincimento si è formato, onde la *ratio decidendi* venga a trovarsi priva di base (Cass., II, 17 febbraio 2004 n. 3004).

D. Decisione sui "*costi*" afferenti l' immobile destinato al "*custode*".

Le contestazioni dei contribuenti relative alla limitazione solo ad «*un mezzo del valore locativo di uno dei due appartamenti*» - precisamente, giusta la legittimità della «*deduzione per intero dell' altro appartamento adibito ad ufficio*», affermata dallo stesso giudice, dell' appartamento "*destinato al custode*" - della «*deduzione*» ammissibile, ai fini delle imposte dirette, dei "*costi*" relativi (ma la statuizione investe, come concedono gli stessi ricorrenti, anche la detraibilità dell' afferente imposta sul valore aggiunto) sono prive di pregio.

D.1. Sulla questione, va, in via preliminare, esaminato il primo profilo dell' ultima doglianza attesa la sua evidente pregiudizialità logica.

La «*violazione*» dell' art. **112** c.p.c. denunziata dai ricorrenti con tal profilo si rivela **insussistente** in base alla stessa formulazione della doglianza non rinvenendosi nella sentenza impugnata nessun elemento

che - tenuto conto della unitarietà del ragionamento, sia logico che giuridico, svolto dalla Commissione Tributaria Regionale - consenta di limitare la decisione ad alcuna soltanto delle voci («*costi*» per «*leasing*» e per le «*quote di ammortamento*» sia dei «*lavori di ristrutturazione*» che di quelli «*di manutenzioni effettuati nell' anno*») od, anche, alle sole imposte dirette e non pure all' «*ammissibilità della detrazione dell' IVA*» relativa a quegli stessi «*costi*», pure in contestazione per il medesimo presupposto fattuale, per cui (ove ritenuto anche solo opportuno) non presenta nessuna difficoltà il «*chiarire*» qui (come richiesto dai ricorrenti), nei sensi detti, la portata effettiva della statuizione.

D.2. La carenza di motivazione in ordine al giudizio della Commissione Tributaria Regionale circa la affermata "*promiscuità*" dell' uso dell' immobile destinato «*al custode*», denunziata dai contribuenti, è anch' essa esclusa dalla stessa prospettazione del motivo di doglianza che investe complessivamente la questione avendo proprio i ricorrenti esposto (quindi riconosciuto), nel quesito di diritto formulato, che l' immobile è destinato ad «*abitazione del custode*» (nei "*fatti controversi*", però, si parla di "*abitazione del portiere*") che è «*socio della società*».

La qualità di socio dell' utilizzatore dell' immobile - a prescindere (*a*) dalla diversità delle funzioni e delle mansioni proprie del "*custode*" rispetto a quelle del "*portiere*" di un complesso immobiliare (anche industriale) e (*b*) dalla effettività del conferimento allo stesso, nonché, dello svolgimento delle afferenti mansioni da parte del "*socio*" -, diversamente da quanto supposto dai ricorrenti, non è affatto irrilevante perché rende inequivocamente implicita la valenza, per così dire "*bifronte*", della concreta situazione fattuale in quanto lo stesso immobile (può e) deve essere considerato destinato, al contempo, ad abitazione del "*socio-custode*" e del "*custode-socio*" - ovverosia di un soggetto che ne ha (ottenuto e mantenuto) l' uso per entrambe le "*qualità*" rivestite - per cui (in carenza di qualsivoglia opportune deduzione e prova, specie in ordine alla sussistenza di un rapporto obbligatorio sinallagmatico, subordinato e retribuito relativo all' affidamento delle mansioni dette, ove compatibili con la qualità di socio) la "*promiscuità*" dell' uso discende incontestabilmente dalla destinazione dell' immobile anche ad abitazione privata del socio (del quale, peraltro, nel caso, non è stata neppure allegata la disponibilità di altra soluzione abitativa), il corrispettivo o l' equivalente economico del quale uso indiscutibilmente non può

essere posto a carico della società perché del tutto estraneo alle finalità economiche della stessa e, quindi, non è inerente all' attività imprenditoriale svolta dalla medesima.

D.3. Dalla conferma (fattuale) della "*promiscuità*" dell' uso dell' immobile per effetto della sua contemporanea adibizione ad abitazione del socio-custode discende l' insussistenza del fatto ("*appartamento per il quale risulti inconfutabilmente quale destinazione d' uso quella di abitazione del custode*") posto dai contribuenti a base del proposto quesito di diritto il quale, quindi, si rivela non pertinente perché inerisce ad una fattispecie ("*uso*" esclusivo ad "*abitazione del custode*") diversa da quella (uso promiscuo detto), ormai irreversibilmente accertata dal giudice del merito, che non viene affatto considerata nel quesito stesso.

D.4. L' indicazione, da parte della Commissione Tributaria Regionale, del "*valore locativo*" dell' immobile adibito ad uso promiscuo quale parametro della dichiarata deducibilità (o, se si vuole, di indeducibilità) dell' afferente metà riflette il disposto dell' ultimo inciso dell' art. 67, comma 10, DPR 22 dicembre 1986 n. 917 secondo il quale "*per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50% della rendita catastale o del canone di locazione, anche finanziaria, a condizione che ...*": non è vera, quindi,

l' affermazione dei contribuenti secondo cui «*non si rinviene nell' ordinamento tributario alcuna norma che preveda il "valore locativo" quale indice di determinazione del valore di un immobile e, quindi, della eventuale quota di indeducibilità dei relativi costi*» essendo evidentemente univoco il riferimento e, comunque, la correlazione operati dal giudice di appello al parametro "***canone di locazione***" indicato dalla norma.

Discende che con la locuzione contestata la Commissione Tributaria Regionale ha semplicemente inteso dire che il "*valore*" dell' immobile da considerare è quello, previsto tra altri espressamente dalla norma, tratto o tradibile dalla locazione dell' immobile a titolo di "*locazione*".

In tal contesto la doglianza dei contribuenti relativa alla presunta illegittimità del riferimento al "*valore locativo*" si palesa ***inammissibile*** per evidente carenza di interesse (art. 100 c.p.c.) non essendosi né dedotto (né, comunque, provato) che il parametro indicato dal giudice di appello determini o possa determinare, in concreto, una detraibilità della spesa complessiva (canone di locazione finanziaria e spese di ristrutturazioni) minore di quella contestata dall' Ufficio, tenuto conto che la contestazione dell' Ufficio costituisce sempre (salva l' ipotesi, insussistente nel caso, di una

decisione in patente ultrapetizione) il limite invalicabile al quale (è stato circoscritto e) deve essere circoscritto il dibattito processuale anche quanto al *petitum*.

D.5. La decisione sul punto adottata nella statuizione impugnata, inoltre, giusta le ragioni qui in appresso esposte, si rileva conforme anche alla regolamentazione normativa della detraibilità dell' IVA assolta per operazioni inerenti immobili usati *"promiscuamente"* per cui è sufficiente (art. 384 c.p.c.) provvedere ad integrare la motivazione di detta statuizione.

L' affermazione dei ricorrenti secondo cui in base alla norma contenuta nel secondo comma, lett. ***e-ter***, dell' art. 19 DPR n. 633 del 1972 (introdotta dall' art. 1, comma 8, legge 30 dicembre 1991 n. 413) - *"non è ammessa in detrazione l' imposta relativa a beni immobili acquistati, anche mediante contratti di locazione finanziaria, in comunione o in comproprietà con soggetti per i quali non sussistono i presupposti di cui agli artt. 4 e 5"* - *«per gli anni 1996 e 1997 ... non era ipotizzabile una rettifica della percentuale di detraibilità»* si rivela errata, in primo luogo, perché la norma, disponendo la indetraibilità totale dell' imposta relativa agli immobili detti, ovviamente consente anche il *minus* dato dalla indetraibilità parziale della stessa imposta: anche in tale ipotesi, pertanto, i contribuenti sono carenti di interesse (art.

100 c.p.c.) ad impugnare sia un provvedimento amministrativo (che una eventuale conforme decisione giudiziaria) ad oggetto una detrazione solo parziale dell' imposta nelle situazioni previste dalla norma, per gli anni detti.

La norma invocata, però, **non** è applicabile alla specie perché, come chiarito da questa sezione (sentenze 20 marzo 2009 nn. 6784-6785), l' esclusione della detrazione prevista dalla stessa [o nella lett. *e-quinquies* dello stesso secondo comma] riguarda solo i beni immobili **acquistati** *"in comunione o in comproprietà"* con soggetti per i quali non sussistono i presupposti di cui agli artt. 4 e 5 del medesimo DPR e **non** si applica, quindi, alle spese (in quel caso di ampliamento e) di ristrutturazione riferite ad immobili propri del soggetto passivo dell' imposta, destinati all' attività imprenditoriale.

La determinazione dell' ammontare di indetraibilità dell' IVA (*"per la quota imputabile a tali utilizzazioni"*), relativamente ai *"beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all' imposta"*, *"secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni ... acquistati"* - prevista da quarto comma dello stesso art. 19 per gli anni successivi -, di poi ed infine, attese le sue finalità e *ratio*, di per sé non impedisce affatto il ricorso, da parte dell' Ufficio, al criterio di deducibilità dettato dal legislatore ai fini delle imposte dirette

ben potendo la percentuale fissata nell' afferente norma rappresentare - in difetto di peculiarità proprie della fattispecie impositiva (che nel caso non sono state neppure adombrate) - un criterio oggettivo coerente *"con la natura dei beni ... acquistati"*.

§ E. Decisione sulle fatture "*soggettivamente*" inesistenti.

Il giudice di appello (il quale richiama espressamente le «*pag. 4-8*» del «*p.v.c. G. di F. di Manerbio 21 aprile 1999*»), come riportato, dopo avere affermato la sussistenza, nella «*presunzione posta a base dell' accertamento*», dei «*requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti*», ha ritenuto la natura soggettivamente "*fittizia*" delle fatture emesse dalla srl M.T. affermando che «*l' attività*» di tale società «*era imperniata principalmente sulla emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti*».

Tale «*circostanza*», secondo la Commissione Tributaria Regionale, risulta «*provata*»:

- dalla «*constatazione della inconsistenza della struttura societaria, concretizzatasi nell' impossibilità di operare, in quanto priva di qualsiasi presupposto giuridico*»: «*in particolare carenza di sede e magazzino proporzionati alle ingenti movimentazioni poste in essere, di personale dipendente, struttura organizzativa, ordinata contabilità*»;

- dal fatto che «*il rappresentante legale della società*» («*inquadrabile quale mero prestanome*») «*si manifestava incapace di descrivere l' attività della M.T. srl*»;

- dalla «*insussistenza di scorte ed acquisti di merci destinate alla vendita, contrapposte a documentate cessioni*».

La contestazione di siffatto (per quanto sintetico) globale giudizio, operata dai ricorrenti, è priva di pregio.

E.1. In ordine alle presunzioni semplici - ammissibili sempre che siano (art. 2729 cod. civ.) "*gravi, precise e concordanti*" -, invero, va ribadito (Cass.: trib., 29 settembre 2005 n. 19077; I, 4 febbraio 2005 n. 2363; III, 18 gennaio 2005 n. 903; I, 16 luglio 2004 n. 13169; lav., 8 aprile 2004 n. 6899; III, 19 febbraio 2004 n. 3321; lav., 6 agosto 2003 n. 11906, tra le recenti) che esse consistono nel ragionamento del giudice, il quale, una volta acquisita, tramite fonti materiali di prova (o anche tramite il notorio o a seguito della non contestazione) la conoscenza di un fatto secondario, deduce da questo l' esistenza del fatto principale ignorato.

In particolare, va riaffermato che:

- il requisito della **gravità** del fatto noto si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni so-

no idonee a produrre: a tal fine non è necessario che tra il fatto noto e il fatto ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale ma è sufficiente che l' esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica, ovverosia come una ragionevole conseguenza del fatto noto, essendo ravvisabile una connessione fra i fatti accertati e quelli ignoti secondo regole di esperienza che convincano di ciò, sia pure con qualche margine di opinabilità;

- il requisito della **precisione**, poi, impone che i fatti noti, da cui muove il ragionamento probabilistico, ed il percorso che essi seguono non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica;

- il requisito della **concordanza**, infine, postula che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto.

Gli elementi assunti a fonte di presunzione, peraltro (Cass., trib.: 13 giugno 2005 n. 12671 e 9 agosto 2002 n. 12060), poi, non debbono essere necessariamente plurimi - benché l' art. 2729, comma 1, c.c. e l' art. 38, comma 4, del DPR n. 600 del 1973 si esprimano al plurale - potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un **elemento unico**, purché preciso e grave.

Gli "*elementi assunti*" dal giudice del merito a fonte della "*presunzione*", ancora, contrariamente all'

assunto dei contribuenti, non debbono essere necessariamente ricercati tra e limitati a quelli riconducibili alla parte contro cui la prova discendente dalla presunzione viene invocata ed applicata perché le norme richiamate non legittimano affatto una simile limitazione per cui anche da un fatto noto ascrivibile al terzo può trarsi la prova del fatto ignoto che interessa la parte ed assurgere, quindi, a fonte di presunzione a carico della stessa tutte le volte che il fatto noto del terzo sia idoneo a supportare il collegamento logico ravvisato dal giudice con il fatto ignoto: in particolare quando, come nel caso, il fatto noto (impossibilità della venditrice di porre in essere le operazioni economiche) costituisca il presupposto materiale indispensabile per verificare l' attendibilità della prova (solo formale) della effettività dell' operazione economica desumibile dalla documentazione offerta dalla contribuente, parte necessaria di quel rapporto economico.

Infine va confermato che l' apprezzamento del giudice di merito circa (*1*) il ricorso a tale mezzo di prova, (*2*) la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge, (*3*) la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e (*4*) il giudizio logico con cui si deduce l' esistenza del fatto ignoto è **riservato** al giu-

dice di merito ed è censurabile in sede di legittimità sotto il profilo del vizio di motivazione unitamente all' esistenza della base della presunzione e dei fatti noti, che fanno parte della struttura normativa della presunzione.

E.2. Dall' applicazione al caso di siffatti principi emerge l' insussistenza del vizio di «*omessa motivazione*» lamentato dai contribuenti essendo indubitabile che, con le riprodotte osservazioni, il giudice di appello - il quale, quindi, contrariamente a quanto affermato dai ricorrenti, non si è affatto limitato unicamente a «*considerazioni*» attinenti «*all' onere probatorio ed alle regole poste a presidio dell' utilizzo dei dati acquisiti in sede penale*» - ha univocamente esplicitato il suo preciso giudizio (negativo per i contribuenti) sui "*fatti controversi*".

Dalle medesime osservazioni risulta che i fatti storici "*noti*" considerati dallo stesso giudice («*inconsistenza della struttura societaria ... in quanto priva di qualsiasi presupposto giuridico*» attesa la «*carenza di sede e magazzino proporzionati alle ingenti movimentazioni poste in essere, di personale dipendente, struttura organizzativa, ordinata contabilità*»; incapacità del «*rappresentante legale della società*» a «*descrivere l' attività della M.T. srl*»; «*insussistenza di scorte ed*

acquisti di merci destinate alla vendita, contrapposte a documentate cessioni») - giusta i principi richiamati in tema di presunzioni semplici - sono pienamente idonei a supportare il conseguente giudizio di «*impossibilità*» assoluta, da parte della stessa venditrice, «*di operare*», cioè di effettuare le operazioni economiche oggetto delle fatture emesse dalla stessa in favore della società ricorrente.

La idoneità detta, peraltro ed infine, non può ritenersi né vinta né scalfita dalle osservazioni dei ricorrenti - «*la disorganizzazione e la ... illiceità dei comportamenti*» della «*impresa fornitrice (definita "cartiera") non sono segni di evasione*» da parte sua potendo detta «*impresa ... risultare il soggetto attivo responsabile di una duplice falsità (materiale ed ideologica) nei suoi acquisti*» al fine di «*agevolare, con diretto suo beneficio, l' evasione di soggetti terzi suoi fornitori*»; «*la circostanza di partenza avrebbe potuto favorire non solo l' acquirente-cliente ma anche un possibile venditore-fornitore dell' impresa ... cartiera*»; «*la situazione di irregolarità, riscontrata a carico solo dell' impresa fornitrice, poteva essere semplicemente finalizzata, trattandosi non già di produzione ma di commercializzazione di beni per i quali non occorrono specifiche strutture organizzate, a una sua propria ed*

esclusiva evasione, senza diretto coinvolgimento di soggetti terzi né a monte né a valle»; «la prova ... dell' inesistenza di fatto di effettive strutture organizzative o di reali e concrete attività di impresa della società fornitrice non può costituire anche la prova, ove si tratti non già di produzione ma di semplice commercializzazione di beni, dell' impossibilitò che [essa] ... ricorrente, in perfetta buona fede, abbia effettivamente ricevuto da quella stessa società "cartiera" i beni oggetto della fatturazione» non escludendo la «*mancanza di organizzazione ... l' effettuazione "a valle" ... di vendite reali ... originate da acquisti fatti ... "a monte" in completa evasione di imposta presso altri soggetti»* - atteso che, nel caso, il giudice del merito ha (ritenuto) accertata non già una «*situazione di irregolarità*» o di una mera «*disorganizzazione*» della srl M.T. ma una vera e propria «*inconsistenza della struttura*» di quest' ultima, tale da concretizzare una «*impossibilità*», per la stessa, di «*operare*», ovverosia, come detto, di porre in essere le vendite indicate nelle fatture da essa emesse.

Vanamente, infine, i ricorrenti lamentano la mancata indicazione e/o identificazione dell' «*effettivo soggetto terzo fornitore dei beni*» trattandosi di fatto il cui onere (sia di allegazione che di prova) non ricade

sull' Ufficio (perché attinente ad elemento negativo ai fini della determinazione dell' imposta), con la conseguenza che il giudice non è tenuto affatto all' afferente accertamento: in proposito, è appena il caso di evidenziare che una siffatta identificazione non importa, comunque, «*un onere probatorio impossibile (c.d. prova diabolica)*» a carico del contribuente acquirente essendo questo (come già evidenziato) parte necessaria del rapporto economico e, quindi, certamente a conoscenza di detta identità nonché nelle condizioni di precostituirsi la prova documentale dell' operazione vera effettivamente intercorsa con il soggetto rimasto sconosciuto al fisco.

E.3. Il primo profilo "*giuridico*" della doglianza relativa alla «*indeducibilità*» del costo ed alla «*indetraibilità dell' IVA*» afferenti alle operazioni rappresentate nelle «*fatture*» ritenute (ormai irreversibilmente, attesa l' accertata inesistenza, nella sentenza impugnata, di qualsivoglia vizio che attenga a tal fatto) «*soggettivamente inesistenti*» - a conclusione del quale i ricorrenti chiedono testualmente di sapere "*se, ai sensi dell' art. 75, comma 4, DPR n. 917 del 1986, all' epoca vigente in materia di determinazione del reddito di impresa agli effetti dell' ILOR, sia legittimo stabilire la indeducibilità di un costo imputato al conto economico nell' esercizio di competenza in relazione ad acquisto merci che, per espressa ammissione dell' amministra-*

*zione finanziaria e prescindendo dalla contestazione di falsità delle fatture, siano state **effettivamente ricevute, pagate e rivendute**"* - si palesa **inammissibile** perché lo stesso non investe nessuna (né tanto meno si indica quella conferente) affermazione (né esplicita né implicita) che dia fondamento alla sentenza impugnata.

In questa, infatti, non si rinviene nessun cenno della proposizione, nel processo, della specifica questione concernente la deducibilità o meno di in costo sol perché (come si assume qui) *"imputato al conto economico nell' esercizio di competenza"*; nella stessa, infatti, si legge solo che si è ivi discusso della:

- *«regolarità e consistenza effettiva delle fatture ritenute fittizie (acquisti dalla M.T. srl sono regolari)»* (*«la M.T. srl aveva rapporti con ... [essa] ricorrente per un valore inferiore ad 1 miliardo ed 800 milioni»*), affermata dai contribuenti, per i quali *«le transazioni commerciali avvengono anche senza necessità di automezzi o di un capannone»*;

- inesistenza *«soggettiva»* delle *«società M.T. srl»*, sostenuta dall' Ufficio (che riteneva la stessa *«inesistente»* e *«una "cartiera" emittente fatture false»*.

D' altra parte i ricorrenti (tenuti dall' art. 366 c.p.c. alla esauriente esposizione, nel ricorso per cas-

sazione, di tutti i "*fatti*" rilevanti ai fini della decisione di questa corte), nell' atto introduttivo del giudizio di legittimità, si sono limitati a riferire di aver eccepito, in primo grado, la «*violazione delle norme in materia di determinazione del reddito, di prove anche presuntive e di diritto di difesa*» nonché «*vizio di motivazione*».

Dalla sentenza impugnata e dal ricorso per cassazione, quindi, non emerge assolutamente che i contribuenti (società e soci) abbiano sottoposto all' esame del giudice del merito la questione relativa alla "***indeducibilità di un costo imputato al conto economico nell' esercizio di competenza in relazione ad acquisto merci** che, per espressa ammissione dell' amministrazione finanziaria e prescindendo dalla contestazione di falsità delle fatture, siano state **effettivamente ricevute, pagate e rivendute***", involgente la necessità di specifico accertamento, proprio del solo giudice del merito, in base all' allegazione (di cui non si parla in nessun atto processuale accessibile a questo giudice di legittimità) ed alla afferente prova (come dell' asserita imputazione).

I ricorrenti, peraltro, non denunziano neppure (come altrimenti necessario, sempre con l' osservanza della norma dettata dall' art. 366 cit.) la eventuale **nullità** della sentenza per omessa pronuncia (in violazione dell' art. 112 c.p.c.) su detto specifico *thema* e tanto con-

ferma la estraneità al *thema decidendi* e, quindi la inammissibilità, per novità, della questione posta con la doglianza.

Specificamente sul profilo, va, comunque, chiarito che la imputazione al *"conto economico nell' esercizio di competenza"* dell' operazione di ***"acquisto merci"*** (quand' anche queste siano state ***"effettivamente ricevute, pagate e rivendute"***) suppone sempre, di necessità, la esistenza di una afferente e, soprattutto, giuridicamente idonea prova documentale (i *"documenti giustificativi"*), nel caso del tutto mancante avendo il giudice di appello rettamente escluso l' idoneità probatoria delle fatture emesse da una società ritenuta unicamente *"cartiera"*.

E.4. In ordine all' altro profilo *"giuridico"* della medesima doglianza, poi, va ricordato che:

(*1*) come correttamente affermato dal giudice del merito (per il quale *«ove l' amministrazione finanziaria, in presenza di gravi elementi indiziari, contesti al contribuente l' indebita detrazione di fatture perché relative ad operazioni inesistenti,* ***spetta al contribuente l' onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione che, in difetto, va ritenuta indebita»***), *"in tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito d' impresa"*, *"l' ufficio finanziario"*, *"qualora sostenga"* (come nella specie), *"il carattere fittizio di determinate operazioni"*, *"può limitarsi a contestarne il compimento, gravando sul contribuente, che intenda insistere per la deducibilità dei relativi costi, l' onere di fornire la* ***prova della loro effettiva***

sopportazione" (Cass., trib., 19 gennaio 2009 n. 1134, che richiama *"Cass. ... n. 21474 dell' 11 novembre 2004; n. 11240 del 2002"*; trib., 26 settembre 2008 n. 24201; 31 marzo 2008 n. 8247, tra le recenti);

(2) *"in tema di IVA, nell' ipotesi di operazioni* ***soggettivamente inesistenti****, il diritto alla detrazione dell' imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente/prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura,* ***non sorge immancabilmente****, per il solo fatto dell' avvenuta corresponsione di imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, a dimostrazione dell'* ***effettiva inerenza*** *dell' operazione all' attività istituzionale dell' impresa, che il committente/cessionario,* ***il quale invochi la detrazione****, fornisca,* ***sul proprio stato soggettivo in ordine all' altruità della fatturazione****, riscontri precisi, non esaurientisi nella prova dell' avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell' IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell' IVA e dei relativi, possibili, abusi (Cass. 1950/07)"* (Cass., trib., 18 giugno 2008 n. 16492, da cui gli *excerpta*, nonché 30 gennaio 2007 n. 1950 e 17 dicembre 2008 n. 29467);

(3) la disposizione dell' art. ***19*** del DPR n. 633 del 1972 (secondo la quale *"è detraibile dall' ammontare dell' imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell' imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell' esercizio dell' impresa ..."*), *"in considerazione del particolare meccanismo che presiede al funzionamento dell' IVA"* (per il quale un' "... infrazione fiscale si configura ... per il solo fatto oggettivo che il contri-

buente, con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l' Amministrazione di non conseguire il pagamento dell' imposta effettivamente dovuta *o l' abbia esposta a indebite detrazioni"*) , *"va letta in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della sesta direttiva del Consiglio CEE n. 77/388 e del principio affermato dalla Corte di Giustizia CEE con sentenza 13 dicembre 1989 (c. 342/87) nel senso che il diritto alla detrazione non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell' avvenuta corresponsione di imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, che l'* ***imposta sia effettivamente dovuta*** *e, cioè,* ***corrispondente ad operazione effettivamente soggetta all' IVA"*** (Cass., trib.: 16 luglio 2003 n. 11110; 5 giugno 2003 n. 8959; 2 settembre 2002 n. 12756; 26 ottobre 2001 n. 13222; 27 giugno 2001 n. 8786).

In ipotesi di divaricazione tra il soggetto che ha emesso la fattura e quello che ha ceduto la merce o prestato il servizio, infatti, viene a mancare il requisito della **detraibilità** dell' imposta per carenza dell' *"inerenza all' impresa"* (che è onere del contribuente provare: cfr., Cass. nn. 13205 del 2003, 11109 del 2003 e 15228 del 2001, citt.) dell' operazione fatturata, ovverosia della ricorrenza dell' imprescindibile *"nesso funzionale"* che deve legare *"il costo alla vita dell' impresa"*, cioè quel *"rapporto tra un costo e lo svolgimento della specifica attività, che costituisce la ragion d' essere stessa dell' impresa"*: *"in ipotesi di inesistenza soggettiva - nella quale, pur essendo i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell' impresa cessionaria, risulti che l' emittente della fattura è soggetto diverso dal cedente/prestatore -*

l' obbligo di corrispondere l' importo corrispondente all' imposta sull' operazione soggettivamente inesistente deriva dal precetto normativo di cui all' art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633 del 1972, mentre risulta evasa l' imposta dovuta, in base al ***fisiologico funzionamento*** *del meccanismo IVA, per l' operazione effettivamente realizzata (in tal senso: v. Cass. 6378/06)"*, con la conseguenza che "*il* ***costo*** *dell' IVA versata sulla fattura relativa ad operazione soggettivamente inesistente si appalesa quale* ***costo non necessariamente inerente***".

Nel caso i ricorrenti non hanno neppure dedotto l' esistenza in atti di documenti probatori (diversi dalle fatture contestate) dai quali si sarebbe potuto desumere la prova, anche quantitativa, della effettiva sopportazione dei costi in questione.

§ E. Decisione sugli "*acquisiti di carburante*".

La doglianza relativa alla espressa "*indetraibilità*" (ai fini dell' IVA) ed alla implicita "*indeducibilità*" (ai fini delle imposte sul reddito), affermate dalla Commissione Tributaria Regionale degli «*acquisti di carburante*» («*anno 1998*») (il cui costo la società assumere aver documentato con «*note di spesa*» invece che con «*fatture*»), si palesa **inammissibile** perché entrambe le violazioni di legge [«*art.* ***75*** *(ora 109), comma 4, DPR n. 917 del 1986*»; «*combinato disposto di cui agli artt.* ***19*** *e* ***21*** *DPR n. 633 del 1972*»] denunziate con la stessa vanno ritenute **nuove** perché investono anch' esse questioni, pure di fatto, che non emergono affatto dalla sentenza

impugnata per cui le stesse, come tali, non possono essere introdotte nel dibattito processuale per la prima volta innanzi a questo giudice di legittimità.

Sugli acquisti detti, infatti, il giudice di appello scrive:

(*1*) l' Agenzia «*accertava ai fini ILOR, IRPEF ... costi indeducibili per violazione delle norme sulle schede carburanti e in tema di fatturazione*»; «*tali recuperi venivano operati anche ai fini della in detraibilità IVA*»;

(*2*) la società eccepiva la «*idoneità della documentazione relativa ai carburanti*»;

(*3*) in appello, (*3a*) l' Ufficio ribadiva la «*inidoneità della documentazione relativa ai carburanti*» e (*3b*) «*il contribuente*» la «*idoneità*» della stessa in quanto essa «*acquistava carburante per autotrazione dagli impianti stradali di distribuzione, mediante appositi canistri che venivano trasportati in laboratorio e qui il rifornimento avveniva versando nel serbatoio dei mezzi di trasporto interno alla fonderia*».

La società ricorrente (tenuta, sempre dall' art. 366 c.p.c., alla esauriente esposizione, nel ricorso per cassazione, di tutti i "*fatti*" rilevanti ai fini della decisione di questa corte), nell' atto introduttivo del giudizio di legittimità, si è limitata a riferire di

aver eccepito, in primo grado, l' «*insussistenza in via di fatto della contestazione e violazione di legge in quanto il gasolio era destinato a mezzi di trasporto merci che circolavano solo all' interno dell' azienda*».

Dalla sentenza impugnata e dal ricorso per cassazione, quindi, **non** emerge assolutamente che le questioni relative (*1*) alla imputazione "***dei costi sostenuti per acquisti di carburanti ... al conto economico nell' esercizio di competenza ... sulla base di documenti giustificativi ritenuti non idonei ai fini della detraibilità dell' IVA***" (primo profilo della doglianza) e (*2*) alla formazione, da parte del "***soggetto interessato***", di "***autofattura ... in sostituzione della fattura emessa dalla stazione di servizio che ha fornito il carburante da utilizzare per beni strumentali utilizzati all' interno dell' impresa***" (secondo profilo della doglianza) - involgenti entrambe, come intuitivo, anche specifici accertamenti fattuali, istituzionalmente propri del solo giudice del merito, sempre sia di allegazione e prova (come dell' asserita imputazione) che di interpretazione dei conferenti documenti (come stabilire se si tratta di "*schede carburanti*" o di "*note spese*" e se questi documenti potessero essere, giuridicamente, considerati regolare "*autofattura*") - siano state sottoposte all' esame del giudice del merito ed abbiano, di conseguenza, costituito oggetto del *thema decidendi*.

Specificamente sul primo profilo, va ribadito (*supra*, § **E**, punto **E.4**, in fine) che la deducibilità e la detraibilità di un costo (anche se imputato al *"conto economico nell' esercizio di competenza"*) suppone sempre, di necessità, la esistenza di una afferente e, soprattutto, giuridicamente idonea prova documentale (i *"documenti giustificativi"*) la contestazione della quale da parte dell' Ufficio, nel caso, è stata giudicata corretta dalla Commissione Tributaria Regionale laddove questa - la cui specifica decisione sul punto non è stata impugnata - ha statuito (*a*) che «*la scheda carburante*» (unico documento di cui parla il giudice di appello), «*prevista come particolare documentazione ... in sostituzione della fattura*», «*è utilizzabile ... solo per acquisti di carburante per autotrazione*» e (*b*) che, conseguentemente, «*restano esclusi dalla disciplina delle schede carburanti*» (*b1*) «*gli acquisti non effettuati presso gli impianti stradali*» nonché (*b2*) «*quelli effettuati presso gli impianti ma non destinati all' autotrazione*».

In fine, va evidenziato che neppure qui i ricorrenti denunziano (come altrimenti necessario, sempre con l' osservanza della norma dettata dall' art. 366 cit.) la eventuale **nullità** della sentenza per omessa pronuncia (in violazione dell' art. 112 c.p.c.) su detto specifico *thema* (per uno o per entrambi i profili) e tanto confer-

ma la inammissibilità, per novità, delle questioni poste con la doglianza.

Dall' evidenziata situazione - tenuto conto della mancata impugnazione della limitazione detta, ritenuta dal giudice di appello, quanto alla legittimità ed alla forza probatoria della "*scheda carburante*" - discende l' assoluta irrilevanza dell' accertamento (in ordine al quale si denunzia insufficienza di motivazione) concernente "***la natura e la tipologica dei mezzi utilizzatori del rifornimento del carburante in contestazione***" in quanto dalla complessiva doglianza non emerge (neppure quando ad allegazione) nessun elemento di fatto (non considerato o mal considerato dal giudice del merito) idoneo a ritenere la «*scheda carburante*» documento effettivamente probatorio dell' impiego del carburante per il "*rifornimento*" dei «*mezzi di trasporto interno alla fonderia*».

§ F. Decisione sugli *interessi passivi.*

Anche l' ultima censura, relativa agli interessi passivi, **non** ha ragion d' essere.

Il giudice di appello, infatti, dopo aver riportato (*a*) che l' Ufficio (per l' anno d' imposta 1996) aveva contestato altresì la *indeducibilità* degli interessi passivi e (*b*) che la Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto i ricorsi (quindi annullato pure tale ripresa a tassazione), ha chiaramente esposto che con l'

appello l' Ufficio aveva chiesto la riforma solo parziale della decisione di primo grado, con esclusione del «*rilievo relativo agli interessi passivi*» perché «*erroneamente calcolati*».

La Commissione Tributaria Regionale, quindi, una volta delimitata (giusta l' *appellatum*) il *quantum devolutum* alla sua cognizione, non aveva nessun potere - in carenza di qualsivoglia afferente contestazione tra le parti circa il *devolutum* - di emettere alcuna pronuncia per detti «*interessi*», neppure una mera declaratoria dell' intervenuto giudicato interno sulla questione, tanto meno di cessazione della materia del contendere, peraltro (quest' ultima) assolutamente non rispondente (per quanto si ricava dagli atti scrutinabili da questa Corte) alla effettiva situazione atteso che l' acquiescenza di una parte processuale ad un punto di pronuncia ad essa sfavorevole, tecnicamente, non determina detta cessazione ma unicamente l' irreversibilità della soccombenza della stessa parte in ordine a quel punto.

§ 8. Regolamentazione delle spese processuali.

Per la loro totale soccombenza la società ed i suoi soci (questi ultimi in solido tra loro), ai sensi dell' art. 91 c.p.c., debbono essere condannati a rifondere all' Agenzia le spese processuali dalla stessa affrontate, liquidate (nella misura indicata in dispositivo), in

base alle vigenti tariffe forensi, tenuto conto del valore delle rispettive controversie (dichiarato dalla società in €. 582.585,00 e dai soci in €. 995.393,00) e dell' attività difensiva svolta dalla parte vittoriosa.

P.Q.M.

La Corte **riunisce** al ricorso iscritto al n. 35102/-06 di RG quello iscritto al n. 35105/06 di RG; dichiara **inammissibili** i ricorsi proposti contro il Ministero e **rigetta** i ricorsi proposti contro l' Agenzia; **condanna** la società a rifondere all' Agenzia le spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi **€. 7.200,00** (settemiladuecento/00), di cui €. 7.000,00 (settemila/00) per onorario, oltre spese generali, accessori di legge; **condanna** la PASINETTI ed i PRANDELLI, in solido tra loro, a rifondere all' Agenzia le spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi **€. 9.200,00** (novemiladuecento/00), di cui €. 9.000,00 (novemila/00) per onorario, oltre spese generali, accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del **18 novembre 2009.**

IL CONSIGLIERE ESTENSORE
(*dr. Michele D' ALONZO*)

IL PRESIDENTE
(*dr. Donato PLENTEDA*)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 18 FEB. 2010
CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello

CANCELLIERE B/3
Laura Mauriello