Svolgimento del processo

Con processo verbale di constatazione del 20 settembre 2000 venivano accertati a carico della società Immobiliare R. di A.S. & C. s.a.s., maggiori ricavi per gli anni 1998, 1999 e 2000. L'accertamento in rettifica ai fini IVA e IRAP veniva effettuato ai sensi degli artt. 54 d.P.R. n. 633 del 1972 e 39, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, ricostruendo induttivamente le provvigioni percepite dalla società nella sua attività di intermediazione immobiliare mediante l'applicazione di una percentuale di calcolo alla rilevate inserzioni pubblicitarie pubblicate nella rivista I.

Con separati ricorsi innanzi al giudice tributario la società contestava l'accertamento sia per l'esistenza di una contabilità regolare, sia per l'incongruità del metodo di calcolo utilizato nella ricostruzione dei ricavi.

Per quanto riguarda l'annualità di imposta 1998 risulta essere stato notificato ai soci A.M. e A.S. in conseguenza dell'accertamento a carico della società, un accertamento ai fini IRPEF per maggior reddito di partecipazione, che i singoli soci hanno impugnato con separati ricorsi, non proponendo, tuttavia, questioni inerenti alla loro specifica condizione di soci, ma censurando esclusivamente la fondatezza dei rilievi dell'Ufficio nei confronti della società.

Le singole Commissioni tributarie adite accoglievano i ricorsi della società, annullando i relativi accertamenti impugnati. I ricorsi dei soci venivano accolti di conseguenza.

L'appello dell'Ufficio proposto avverso ciascuna delle sentenze favorevoli alla società era parzialmente accolto, con la consequenziale riforma delia sentenza di primo grado. L'appello dell'Ufficio avverso le sentenze favorevoli ai soci era, invece, rigettato.

La società contribuente proponeva ricorso per cassazione, con due motivi, avverso le sentenze di secondo grado ad essa sfavorevoli, con i ricorsi iscritti ai n. R.G. 4813/07 relativamente all'accertamento per il 1998, n. R.G. 10279/09 relativamente all'accertamento per l'anno 1999 e n. R.G. 10277/09 relativamente all'accertamento per l'anno 2000. L'amministrazione proponeva ricorso per cassazione con unico motivo alle sentenze ad essa sfavorevoli nei confronti dei soci, cori i ricorsi iscritti ai n. R.G. 12343/07 relativamente ad A.M. n. R.G. 12274/07 relativamente ad A.S.

In tutti i ricorsi resistevano gli intimati - l'amministrazione o i soci, a seconda dei casi - con controricorso.

Con le sentenze di questa Corte n. 16266 del 10 luglio 2009 e 26255 del 15 dicembre 2009 venivano decisi, rispettivamente, i ricorsi n. R.G. 4813/07, proposto dalla società, relativamente all'accertamento per il 1998, e n. R.G. 12274/07, proposto dall'amministrazione nei confronti del socio A.S.: la prima sentenza, in accoglimento del ricorso cassava la sentenza d'appello per difetto di motivazione, rinviando la causa ad altra Sezione della medesima Commissione Tributaria Regionale; la seconda sentenza, ritenendo la nullità dell'intero giudizio per violazione dei litisconsorzio necessario tra società di persona c soci, disponeva la rimessione della causa alla Commissione Tributaria Provinciale di Rieti.

Il giudizio di rinvio relativo all'accertamento 1998 a carico della società si concludeva con la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma n, 336/38/10 che accoglieva parzialmente l'appello originario dell'Ufficio. Tale sentenza era impugnata dalla società con ricorso per cassazione iscritto al n. R.G. 1414/12, con tre motivi ed in via incidentale dall'amministrazione con un motivo.

All'udienza del 3 ottobre 2013 venivano chiamata le cause relative ai ricorsi n. R.G. 12343/07 - proposto dall'amministrazione nei confronti del socio A.M. relativo al maggior reddito di partecipazione accertato ai

fini IRPEF per l'anno 1998 -, n. R.G. 10279/09 - proposto dalla società nei confronti dell'amministrazione relativamente all'accertamento ai fini IVA ed IRAP per l'anno 1999 - e n. R.G. 10277/09, proposto dalla società nei confronti dell'amministrazione relativamente all'accertamento ai fini IVA ed IRAP per l'anno 2000. Il collegio disponeva la riunione dei tre ricorsi perché essi fossero trattali unitamente al ricorso n. R.G. 1414/12, concernente l'impugnazione della sentenza pronunciata in sede di rinvio in ordine all'accertamento nei confronti della società per l'anno 1998.

Alla successiva udienza del 7 novembre 2014 il difensore della società ricorrente informava la Corte che la controversia riguardante il socio A.S., il cui ricorso era stato accolto con rinvio al primo giudice per violazione del contraddittorio, era nuovamente tornata all'attenzione di questa Corte con il ricorso n. R.G. 24884/14 depositato il 5 novembre 2014; sicché disposta la riunione di tutti i ricorsi, la controversia veniva rinviata all'odierna udienza per trattazione congiunta con il predetto ricorso R.G. 24884/14.

Motivazione

Preliminarmente appare opportuno considerare, che gli accertamenti ai fini IVA ed IRAP a carico della società oggetto dei ricorsi in esame nascono da un unico verbale di constatazione e sono caratterizzati da una medesima attività di ricostruzione induttiva della pretesa tributaria. Siffatta situazione consiglia di trattare gli accertamenti in questione in una visione contestuale, mediante una riunione di tutte le cause che da quello stesso verbale di constatazione tono state originate.

Quanto ai soci A.M. e A.S. risulta la notifica di un accertamento ai fini IRPEF eseguito ai sensi degli artt. 5 TUIR e 40 d.P.R. n. 600 del 1973 solo per l'anno 1998, oggetto di impugnazione da parte di entrambi i soci. Per tale periodo d'imposta, il corrispondente ricorso della società è state deciso, dopo un pruno annullamento della sentenza d'appello da parte di questa Corte, nuovamente in sede di merito con sentenza ora impugnata innanzi a questa stessa Corte con il ricorso n. R.G. 1414/12. Il ricorso proposto da A.S., con riferimento all'accertamento ai fini IRPEF per il 1998, è stato accolto da questa Corte con sentenza n. 26255 del 2009, che ha dichiarato la nullità dell'intero giudizio per violazione del litisconsorzio necessario con la società, rimettendo le parti innanzi al primo giudice. II ricorso proposto da A.M., sempre in relazione all'accertamento ai fini IRPEF per il 1998, è invece attualmente pendente innanzi a questa Corte.

Tale situazione impone che sia confermata e ulteriormente disposta la riunione tra i diversi ricorsi: n. R.G. 12343/07, n. R.G.10277/09, n. R.G. 10279/09, n. R.G. 1414/12 e n. R.G. 24884/2014.

In tal modo è possibile risolvere la questione relativa al litisconsorzio necessario derivante dall'unitarietà dell'accertamento tra società di persone e soci (e superare il primo motivo di ricorso articolato nella controversia iscritta al n. R.G. 1414/12, relativo all'annualità 1998, la sola rispetto alla quale il problema si ponga), sulla base del principio affermato da questa Corte secondo cui: «Nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di lutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: (1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, 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. In tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111, secondo comma, Cost. e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio» (Cass. n. 3830 del 2010; n. 10233 del 2010; n. 2014 del 2014). Tali condizioni sono presenti nella fattispecie in esame, tanto più che, come emerge dal ricorso iscritto al n. R.G. 24884/14, l'unità dei contraddittorio tra società e soci è stata ricostituita dalla Commissione Tributaria Provinciale di Rieti, in sede di giudizio conseguente all'annullamento da parte della Corte di cassazione, con la pronuncia n. 26255/09, della sentenza pronunciata nei confronti del socio A.M. per violazione del litisconsorzio: la CTP, infatti, ha disposto in quella sede l'integrazione del contraddittorio tra società e soci ed ha quindi proceduto alla contestuale valutazione delle impugnazione da parte di entrambi degli atti impositivi ad essi relativi.

Passando quindi, all'esame del merito della controversia, in tutti i ricorsi relativi alle diverse annualità d'imposta, 1998, 1999 e 2000, due sono le fondamentali censure, proposte dalla società e dai soci, e concernono la supposta erronea applicazione della norma di cui all'art. 39, comma 1, d.P.R. 600 del 1973. Tale norma, ad avviso tanto della società, quanto dei soci, escluderebbe la possibilità di rettifica dei ricavi con accertamento induttivo per le ipotesi di regolare tenuta della contabilità: mancherebbe, peraltro, nel caso di specie, una corretta valutazione della documentazione esibita dalla contribuente in ordine alla incongruità delle rilevazioni dell'Ufficio, con particolare riferimento alla circostanza che molti degli immobili considerati attraverso le inserzioni pubblicitarie non erano stati in realtà venduti.

Le censure, che devono essere esaminate congiuntamente per ragioni di connessione logica, non sono fondate. Costituisce costante orientamento di questa Corte (Cass. n. 5731 del 2012) quello secondo cui: «In tema di accertamento delle imposte, l'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, consente la rideterminazione dei ricavi e, quindi, dei redditi su base induttiva, facendo ricorso a presunzioni semplici di cui agli artt. 2727 e 2729 cod. civ., pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, quando la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile» E' proprio quello che mettono in evidenza, con congrua motivazione, le sentenze impugnate per quanto concerne gli accertamenti a carico della società, affermando che gli elementi raccolti in sede di verifica sono tali da far disattendere le risultante delle scritture contabili anche se tenute regolarmente: e tanto il giudice a quo ricava dalle contraddizioni rilevate tra "agende" e "block notes", che testimoniano una intensa attività, confermata dall'elevato numero di inserzioni, e il numero limitato degli incarichi di intermediazione nelle compravendite immobiliari documentati nel triennio 1998-2000, i risultati di esercizio negativi degli ultimi sette anni e i redditi irrisori di partecipazione dichiarati dai soci per il 1997-1998. Tutte queste sono per il giudice d'appello, e a ragione, presunzioni semplici, ma gravi, precise e concordanti e quindi prove idonee a supportare l'accertamento.

Non è, peraltro vero, che il giudice a quo abbia omesso di valutare quanti» documentato da parte contribuente, in quanto ha considerato il denunciato minor numero di vendite rispetto al complesso panorama delle inserzioni verificate, riducendo conseguenzialmente i ricavi accertati.

Deve essere valutato a questo punto il motivo di ricorso incidentale proposta dall'amministrazione nel ricorso iscritto al n. R.G. 1414/12, con il quale si denuncia un vizio di insufficiente motivazione in ordine alla riduzione di un terzo operata dal giudice di merito. Il motivo non è fondato.

La congruità della motivazione emerge con chiarezza dal riferimento non già esclusivamente "ad alcune doglianze espresse dalla parte contribuente" — tra le quali quella non certamente trascurabile del non essersi tenuto conto della forte concorrenza nel settore —, ma alla concreta situazione dell'accertamento in relazione alla "inevitabile opinabilità dei risultati che si possono ottenere con la ricostruzione induttiva dei ricavi e, quindi, con la metodologia accertativa utilizzata dall'Ufficio".

Sulla base delle considerazioni svolte occorre così provvedere: devono essere rigettati i ricorsi proposti dalla società contribuente nelle cause iscritti ai nn. R.G. 10277/09 e R.G. 10279/09; devono essere rigettati tanto il ricorso principale proposto dalla società, quanto il ricorso incidentale proposto dall'amministrazione nella causa iscritta al n. R.G. 1414/12; deve essere rigettato il ricorso proposta dalla società e dai soci nella causa iscritta al n. R.G. 24884/14, In conseguenza del rigetto dei ricorsi proposti dalla società, e quindi della conferma della legittimità dell'accertamento di maggiori ricavi a carico di quest'ultima, deve essere accolto il ricorso n. R.G. 12343/07 proposto dall'amministrazione, concernente l'addebito per trasparenza del maggior reddito di partecipazione al socio A.M.: la sentenza impugnata deve essere cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti dì fatto, anche in relazione al disposto rigetto del ricorso R.G. 24884/2014 proposto anche dal medesimo socio, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso originario del contribuente. Il complesso e altalenante svolgimento della controversia caratterizzata anche da fasi di reciproca soccombenza giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi n. R.G. 12343/07, n. R.G.10277/09, n. R.G. 10279/09, n. R.G. 1414/12 e n. R.G. 24884/14.

Rigetta i ricorsi n. R.G.10277/09, n.R.G. 10279/09 e n. R.G. 24884/14.

Rigetta il ricorso principale e il ricorso incidentale nella causa iscritta al n. R.G. 1414/12.

Accoglie il ricorso n. R.G. 12343/07 cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente. Compensa le spese della presente fase del giudizio e con riferimento al ricorso R.G. n. 12343/07 compensa le spese dell'intero giudizio.