

Civile Sent. Sez. 5 Num. 19172 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 17/07/2019

**SENTENZA**

1334  
COR

1 e

1334  
COR

1 e

sul ricorso iscritto al n. 1850/2013 R.G. proposto da  
MEB IMMOBILIARE S.R.L. (già Ompa s.r.l.), in persona del legale  
rappresentante, rappresentata e difesa, giusta procura a margine della  
memoria del 7 maggio 2019, dall'avv. Carlo Totino, con domicilio eletto  
presso il suo studio in Roma, via Monte Zebio, n. 32;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi, n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per  
legge;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 84/42/12 della Commissione Tributaria regionale della Lombardia depositata il 31 maggio 2012  
udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27 maggio 2019 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott. Umberto De Augustinis, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;  
udito il difensore della parte ricorrente, avv. Carlo Totino;  
udito il difensore della parte controricorrente, avv. Pietro Garofoli

### **FATTI DI CAUSA**

La Commissione tributaria provinciale di Pavia, con sentenza n. 32 del 2011, accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla Ompa s.r.l. avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria, sulla base dell'applicazione degli studi di settore, aveva rideterminato il reddito d'impresa, recuperando a tassazione maggiori imposte ai fini IRES, IRAP e I.V.A. in relazione all'anno 2005.

In particolare, i giudici di primo grado ritenevano equo ridurre il maggior reddito accertato, considerato che lo scostamento dallo studio di settore costituiva elemento indiziario e che la contribuente nell'esercizio 2005 aveva dovuto ricorrere alla Cassa integrazione ordinaria.

In esito all'appello dell'Ufficio, che eccepiva anche l'inammissibilità del ricorso per omessa sottoscrizione da parte del difensore, la Commissione regionale, riformando la sentenza impugnata, confermava integralmente l'atto impositivo.

Dopo avere disatteso la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso, osservava che, nel caso in esame, l'accertamento non poggiava sulla mera automatica applicazione dello specifico studio di settore, avulsa dalla realtà aziendale, in quanto l'Ufficio aveva proceduto <<all'inserimento nella contabilità aziendale del dato relativo al valore dei beni strumentali,

indicazione erroneamente omessa dalla contribuente» ed avevano altresì tenuto conto delle spese del lavoro dipendente, oltre che del dato negativo del ricorso alla Cassa integrazione ordinaria per l'esercizio 2005; di conseguenza, il complesso dei dati rilevati, coordinati con quelli desunti dallo studio di settore, giustificava ampiamente l'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria.

La Ompa s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione avverso la decisione di secondo grado, affidandosi a due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

In prossimità dell'udienza, la Meb Immobiliare s.r.l. ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., con la quale, comunicando l'avvenuta scissione della Ompa s.r.l., ha dichiarato di voler subentrare nel presente giudizio.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente, va rilevato che la costituzione in giudizio della società Meb Immobiliare s.r.l. non appare rituale.

1.1. Le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 26145 del 3/11/2017, hanno affermato che, pure essendo ammesso il successore all'impugnazione o alla diretta costituzione quale controricorrente (per quello a titolo universale, v. Cass. 31/3/2011, n. 7441; per quello a titolo particolare, tra molte altre: Cass. 11/5/2010, n. 11375; in ogni caso con adeguata produzione di prova della successione, soprattutto se contestata dalla controparte), continua ad escludersi l'ammissibilità di un intervento del successore a titolo particolare nel giudizio di legittimità (in termini, tra le ultime, Cass. 30/5/2014, n. 12179), per la mancanza, nella disciplina di questa fase processuale, di un'espressa previsione normativa che consenta al terzo di partecipare al giudizio con facoltà di esplicitare le difese e, quindi, di assumere una veste atipica rispetto ai soggetti che, avendo partecipato alle fasi di merito, sono parti necessarie del giudizio (v. in tal senso Cass. 7/4/2011, n. 7986; Cass. 4/5/2007, n. 10215; Cass. Sez. U, 18/11/2016, n. 23466); hanno comunque precisato che a tale principio può derogarsi nei casi

di successione a titolo universale, ovvero di pregressa inerzia del dante causa (visto che altrimenti subirebbe un *vulnus* irrimediabile il diritto di difesa del successore: Cass. 7/6/2016, n. 11638) e a condizione che l'intervento abbia luogo con atto sul quale sia stato ritualmente instaurato il contraddittorio con notifica alla controparte dell'atto medesimo e della documentazione a comprova della successione, e non quindi con il mero deposito in Cancelleria di una comparsa o, di altro atto similmente denominato, di costituzione, e ciò a tutela del diritto di difesa delle altre parti già costituite (per la successione a titolo particolare, in termini e in motivazione, v. Cass. 24/2/2011, n. 4467; per quella a titolo universale, tra le altre, v. Cass. 31/3/2011, n. 7441; neppure potendo dirsi accettato il contraddittorio, visto che la costituzione con atto di intervento è avvenuta al di fuori della possibilità, per la controparte, di esserne resa legalmente edotta).

1.2. Nel giudizio di cassazione, pertanto, l'ingresso nel processo del successore che intenda subentrare nella posizione della parte originaria, già costituita con il deposito di ricorso o del controricorso, deve avvenire mediante un atto che, assumendo la natura sostanziale di atto di intervento, deve essere partecipato alla controparte mediante notificazione e ciò in vista dell'assicurazione del contraddittorio della controparte sulla nuova manifesta legittimazione; non è dunque possibile ritenere che l'intervento abbia luogo mediante il semplice deposito di un atto nella cancelleria della Corte, come le memorie ex art. 378 cod. proc. civ. e quelle ex art. 380-*bis*.1. cod. proc. civ., in quanto l'attività che si compie con tali atti non è innovativa (Cass. n. 7441 del 31/3/2011; Cass. n. 3471 del 22/2/2016).

1.3. Premesso ciò, poiché nella specie la Meb Immobiliare s.r.l. si è limitata a depositare in cancelleria una memoria ex art. 378 cod. proc. civ., non notificandola alla controparte, la sua costituzione è irrituale.

Tuttavia, poiché l'Agenzia delle Entrate non ha sollevato eccezioni alla udienza di discussione su detta irritualità, la nullità derivante dall'omissione della notificazione può intendersi sanata e la costituzione può essere considerata valida, perché ha raggiunto lo scopo (Cass. n. 7441 del 31/3/2011; Cass. n. 3471 del 2016 cit.).

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Premettendo che gli accertamenti basati sugli studi di settore e sui parametri rappresentano un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata *ex lege* in relazione ai soli *standards* in sé considerati, deduce che tra i vari motivi adottati in prova contraria rispetto alle risultanze degli studi di settore aveva posto in evidenza la crisi relativa al settore industriale delle macchine utensili e operatrici nel quale la società operava, crisi che aveva comportato la necessità di ricorrere alla Cassa integrazione ordinaria per l'intero anno d'imposta 2005; i giudici di merito, con motivazione contraddittoria, non negavano la crisi del settore, ma ritenevano comunque applicabili i parametri degli studi di settore.

3. Con il secondo motivo, denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., omessa motivazione in relazione ad un fatto decisivo e controverso per il giudizio.

Sottolinea che nei motivi di impugnazione aveva fatto rilevare che lo studio di settore utilizzato (TD32U), poi sostituito con lo studio UD32U, aveva evidenziato un unico dato di non coerenza, ossia il margine operativo lordo sulle vendite di circa 6/8 inferiore al minimo calcolato, fatto dal quale derivava uno scostamento del tutto irrilevante rispetto ai ricavi dichiarati; di tale fatto, decisivo e controverso nel giudizio, la sentenza non dava conto.

4. Il primo motivo è infondato.

4.1. Per orientamento consolidato di questa Corte (v. Cass. n. 29883 del 13/12/2017; Cass. n. 16655 del 29/7/2011) in tema di ricorso per cassazione, il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione di cui all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., nel testo applicabile *ratione temporis*, deve essere dedotto mediante esposizione chiara e sintetica del fatto controverso - in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria o omessa - ovvero delle ragioni per le quali l'insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare la decisione, fornendo elementi in ordine al carattere decisivo di tali fatti, che non devono attenersi a mere questioni o punti, dovendosi configurare in senso storico o normativo e

potendo rilevare solo come fatto principale ex art. 2697 cod. civ. (costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche fatto secondario (dedotto in funzione di prova determinante di una circostanza principale).

4.2. Nella specie, con la censura in esame non si individuano fatti storici decisivi che i giudici regionali avrebbero omesso di prendere in considerazione, ma si tende piuttosto, riproponendo gli stessi elementi fattuali, già tenuti presenti dai giudici di merito, ad una diversa ricostruzione in fatto rispetto a quella operata dalla Commissione regionale, preclusa in sede di legittimità (Cass. n. 29404 del 7/12/2017; Cass., ord. n. 9097 del 7/4/2017; Cass. n. 7921 del 6/4/2011).

4.3. Infatti, la Commissione regionale, come emerge dalla motivazione della sentenza, ha fatto una disamina della situazione economica settoriale e aziendale nel quale la società contribuente si è trovata ad operare, ponendo in rilievo che i verificatori oltre a tenere conto dell'elemento, sicuramente negativo, del ricorso alla Cassa integrazione ordinaria per l'esercizio 2005, a cui la contribuente si è vista costretta a causa della crisi che aveva interessato il settore industriale delle macchine utensili e operatrici, hanno anche preso in esame altri elementi significativi, strettamente correlati alla realtà aziendale, avendo proceduto, in particolare, ad inserire in contabilità il dato relativo al valore dei beni strumentali, la cui indicazione era stata, invece, omessa dalla contribuente, ed a prendere in esame il dato relativo alle spese del lavoro dipendente.

Sul punto, pertanto, la sentenza risulta congruamente motivata, considerato che la contribuente non ha dedotto alcuna prova a sostegno della fondatezza dei rilievi mossi con il primo mezzo di ricorso, limitandosi a mere affermazioni generiche prive di riscontro.

5. Merita, invece, accoglimento il secondo motivo.

La ricorrente reitera il motivo di gravame, già fatto valere in appello, di illegittimità dell'accertamento, eseguito sulla base dei parametri, sostenendo che gli studi di settore più recenti, e, quindi, più affinati, che hanno sostituito lo studio di settore utilizzato, evidenziano uno scostamento del tutto irrilevante rispetto ai ricavi dichiarati e lamenta che di tale fatto, decisivo e rilevante, non si faccia menzione nella motivazione, pur trattandosi di

circostanza idonea a riassorbire lo scostamento denunciato dall'Amministrazione.

In effetti, la Commissione regionale, dopo avere dato atto, tra le controdeduzioni svolte in secondo grado, che la contribuente aveva dedotto che il solo scostamento del margine operativo lordo sulle vendite del 6 per cento non potesse giustificare i maggiori ricavi accertati in sede di verifica, nel decidere l'appello non ha esaminato la questione, incorrendo in tal modo nel vizio motivazionale denunciato.

Sul punto, va richiamato l'indirizzo espresso da questa Corte, al quale questo Collegio intende aderire, secondo il quale la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile (Cass. Sez. U., n. 26635 del 2009; Ccass. 1843 del 2014; Cass. 22949 del 2014; Cass. n. 23554 del 18/11/2015).

Ciò comporta che il risultato di congruità emergente dall'applicazione dello studio di settore, in ragione della natura procedimentale di quest'ultimo, non può essere escluso ove applicato ad un anno anteriore, tanto più a fronte di situazioni ordinarie, qualora non siano emerse situazioni contingenti, cioè correlate solo a determinate annualità d'imposta o eccezionali, cioè di tipo economico (Cass. n. 8311 del 4/4/2013).

Poiché la contribuente, con specifico motivo di impugnazione - di cui è stato trascritto uno stralcio in omaggio al principio di autosufficienza - ha dedotto che i ricavi dichiarati si discostano solo marginalmente dallo studio di settore più affinato che ha sostituito quello in concreto utilizzato, i giudici di appello avrebbero dovuto valutare tale ulteriore elemento e adeguatamente motivare sul punto, trattandosi di dato che potrebbe rendere illegittimo l'accertamento basato sull'applicazione dei parametri.

6. In conclusione, va rigettato il primo motivo ed accolto il secondo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla

Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione,  
per il riesame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

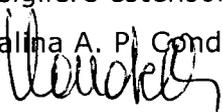
**P.Q.M.**

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso ed accoglie il secondo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 27 maggio 2019

Il Consigliere estensore

Pasqualina A. Pi Condello



Il Presidente

Ettore Cirillo

