

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14153 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 04/05/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:
giudicato esterno
- limiti -
accertamento
induttivo

Federico Sorrentino

Presidente

Andreina Giudicepietro

Consigliere

R.G.N. 972/14

Rosita D'Angiolella

Consigliere Rel.

Valentino Lenoci

Consigliere

c.c. - 21/04/22

Riccardo Guida

Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 972/2014 R.G., proposto da:

CURATELA [REDACTED] s.p.a.", in persona del Curatore
pro tempore, rappresentata e difesa [REDACTED] e
[REDACTED], elettivamente domiciliata in Roma
[REDACTED], presso lo studio dell'Avvocato [REDACTED]
[REDACTED], giusta delega a margine del ricorso.

ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliata in Roma Via Dei Portoghesi 12, presso
l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope
legis*.

controricorrente



avverso la sentenza n. 123/28/13 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 30/09/2013; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 21/04/2022 dal consigliere Rosita D'Angiolella.

RILEVATO CHE

1. La controversia nasce dall'impugnazione dell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio di ██████████, rettificava, per l'anno 1998, ex art. 39, comma 2, d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, il reddito della società ██████████ s.p.A., ai fini Irpeg, nonché la base imponibile ai fini Iva, procedendo al recupero delle maggiori imposte evase e all'applicazione delle sanzioni di legge. La ██████████ s.p.a. impugnò l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pavia che accolse parzialmente il ricorso; l'Ufficio propose gravame e, nella contumacia della contribuente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, CTR), con sentenza n. 80/1/2006, depositata il 14/06/2006 e non notificata, accolse l'appello confermando le riprese a tassazione operate dall'Ufficio. La Curatela fallimentare della ██████████ s.p.a. ricorse per la cassazione della sentenza di secondo grado deducendo l'intervenuto fallimento della contribuente in data 20/12/2005 e insistendo, tra l'altro, nell'invocare l'efficacia preclusiva conseguente al giudicato esterno formatosi sulla questione relativa ai rapporti tra la ██████████ s.p.a. e la ██████████ s.r.l. posti a fondamento dell'atto impositivo impugnato.

2. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21107 del 2011, accolse il ricorso per nullità del procedimento e della sentenza impugnata avendo la CTR deciso la controversia nella presunta contumacia della contribuente, ignorando l'intervenuto fallimento della società in data 20/12/1995 e, quindi, mentre era in corso il termine per la costituzione della società nel giudizio di appello a



seguito della notifica del relativo ricorso il 13/12/1995. Ed invero, secondo la ricostruzione della Corte «In materia di processo tributario il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 40, ripete sostanzialmente la disciplina dell'art. 300 cod. proc. civ. ma non disciplina la distinta ipotesi di cui al cit. art. 299, cioè l'ipotesi nella quale l'evento interruttivo si produca in pendenza del termine per la costituzione della parte. La suddetta disposizione resta comunque applicabile d.lgs. n. 546 del 1992, ex art. 49, comma 2, così che deve concludersi al riguardo che, anche nel processo tributario, la morte o la perdita della capacità della parte successivamente alla notifica dell'atto di appello e durante il termine concesso per la costituzione nel relativo giudizio, comporta l'interruzione automatica del processo sin dal momento nel quale si è verificato l'evento interruttivo, indipendentemente dalla conoscenza che dell'evento abbia avuto il giudicante (...) con la conseguente necessità della riassunzione ai fini della prosecuzione di esso, previa restituzione della parte alla quale l'evento interruttivo si riferisce nella stessa posizione processuale nella quale la medesima versava al momento del verificarsi dell'evento interruttivo, anche quindi al fine dell'esercizio da parte dell'appellata, e allo stato da parte della Curatela fallimentare, di tutte le facoltà originariamente spettanti alla contribuente, compresa quella di proporre appello incidentale, dovendo in proposito trovare risposta positiva tutti i quesiti formulati dalla ricorrente.».

3. La Curatela fallimentare di [REDACTED] s.p.a. riassunse il giudizio innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, CTR), quale giudice del rinvio, resistendo all'appello proposto dall'Ufficio e proponendo appello incidentale. L'Agenzia delle entrate ripropose le domande e le eccezioni dell'originario appello e resisté all'appello incidentale della Curatela.



4. La CTR, con la sentenza in epigrafe, così provvedeva: «rigetta il ricorso della contribuente ed in parziale riforma della sentenza impugnata, dichiara valido, legittimo ed efficace - con la sola eccezione dell'irrogazione delle sanzioni per il maggior imponibile IVA dell'accisa sugli alcool non esportati - l'originario avviso di accertamento che viene confermato».

5. La Curatela fallimentare di ██████████ s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione affidato a nove motivi; l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

6. La Curatela fallimentare, a ridosso dell'udienza camerale, ha presentato memoria difensiva «con richiesta (ex art. 3 d.lgs. 472/1997) di applicazione di *ius superveniens*».

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di ricorso la Curatela fallimentare denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha rilevato la mancanza di specificità dei motivi di appello e non ha pronunciato sulla relativa eccezione di inammissibilità dell'appello erariale; deduce la ricorrente che l'appello erariale non esprime alcuna circostanziata critica all'interpretazione data dai giudici di primo grado circa la natura finanziaria e non economica delle movimentazioni di merce intercorse tra la società contribuente e la società, consorella, ██████████ s.r.l.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., l'omessa pronuncia «sul giudicato preclusivo *medio tempore formatosi*» *inter partes* sulla sentenza della CTP di Pavia n. 37/1/2005, del 15/04/2005 «divenuta definitiva per effetto dell'avvenuta estinzione del giudizio di appello secondo quanto risulta dalla sentenza della CTR di Milano n. 30/06/07 dep.ta il 17 maggio 2007» e con la quale, relativamente all'anno di



imposta 1997, era stata decisa in senso favorevole alla società [REDACTED] la medesima questione «concernente la natura degli accreditamenti delle due società del gruppo, in relazione alla identica contestazione mossa dall’Agenzia delle Entrate, sulla scorta del medesimo p.v.c. da cui scaturisce l’atti per cui oggi è causa e nel quale l’A.F. aveva ugualmente contestato l’omessa fatturazione per una presunta cessione di beni da parte della [REDACTED] alla [REDACTED] s.r.l.».

1.3. Con il terzo motivo di ricorso deduce, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione degli artt. 2909 cod. civ. e 324 cod. proc. civ., per omessa analisi, da parte della CTR, dell’eccezione di giudicato, già formulata con il primo motivo di ricorso per cassazione e riproposta con l’atto di riassunzione, riguardante la sentenza della CTP di Pavia n. 37/1/2005 del 15/04/2005 divenuta definitiva per effetto dell’avvenuta estinzione del giudizio di appello di cui alla sentenza della CTR di Milano n. 30/06/07 del 17 maggio 2007.

1.4. Con il quarto motivo, denuncia «l’insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio», in relazione all’art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., riguardante una serie di circostanze documentali – riportate alle pagine 27-37 del ricorso – che, se esaminate dalla CTR, avrebbero determinato, a dire della ricorrente, un diverso esito della controversia.

1.5. Con i motivi quinto, sesto e settimo la Curatela pone la questione della maggiore imposta accertata dall’Ufficio in conseguenza del preteso maggiore imponibile Iva per violazione degli obblighi di esportazione. In particolare, con il quinto motivo denuncia, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3) e n. 4), cod. proc. civ., la violazione degli artt. 2909 cod. civ., 324 cod. proc. civ., nonché dell’art. 112 cod. proc. civ., per l’omessa pronuncia, da parte della CTR, sull’eccezione di giudicato riguardante la sentenza della



CTP di Pavia n. 37/1/2005 del 15/04/2005, riportando all'uopo la motivazione di tale sentenza (v. pagg. 42/43 del ricorso). Con il sesto motivo, la ricorrente Curatela denuncia nuovamente la violazione delle norme sul giudicato esterno, assumendo che con riguardo al rilievo concernente la mancata esportazione di prodotti (alcool) soggetti ad accise e dell'imponibilità Iva, aveva eccepito, col ricorso originario, la non debenza di tali imposte in quanto era intervenuta la sentenza definitiva del Tribunale di Milano n. 118 dell'8 gennaio 2003 (che aveva statuito la non debenza del pagamento dell'accise), nonché la sentenza del Tribunale di Voghera n. 276 del 6 aprile 2001, anch'essa definitiva, che, sotto il profilo penale, aveva statuito sull'estraneità della ricorrente e, per essa, dei suoi organi sociali in carica al tempo ai reati ascritti per l'evasione di imposta. Assume, pertanto, l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto, malgrado ciò, che le accise dovessero egualmente concorrere a formare la base imponibile per l'imposta del valore aggiunto. Con il settimo, denuncia «l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio», in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5) cod. proc. civ., riguardante la circostanza che nonostante il Tribunale di Milano, con la sentenza sopra indicata, avesse ritenuto non dovute da █████ s.p.a. le accise calcolate dall'UTF, la CTR, con una motivazione insufficiente, ha comunque ritenuto legittima l'Iva applicata sulle stesse.

1.6. Con gli ultimi due motivi, la Curatela pone la questione dell'omessa pronuncia dell'appello incidentale proposto dalla società contribuente sulla illegittimità della determinazione induttiva del reddito; ed infatti, con l'ottavo mezzo, denuncia l'omessa pronuncia, in relazione all'art. 112 cod. proc. civ., sull'appello incidentale con il quale, con riguardo alla ripresa a tassazione operata dall'Ufficio ai fini Irpeg, era stato contestato sia il coefficiente di redditività del 20%



applicato dell'Ufficio, sia il mancato riconoscimento, ai fini della determinazione del reddito, delle perdite pregresse; con il nono, deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 e 132 cod. proc. civ., per essere la sentenza impugnata del tutto carente di motivazione in ordine agli eccepiti rilievi incidentali.

2. Il primo motivo di ricorso non supera il vaglio di ammissibilità di cui all'art. 366 n. 3), n. 4) e n. 6) cod. proc. civ.

2.1. E' orientamento pacifico di questa Corte che la deduzione della questione dell'inammissibilità dell'appello, a norma dell'art. 342 cod. proc. civ. e, per il processo tributario a norma dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, integrante "error in procedendo", che legittima l'esercizio, ad opera del giudice di legittimità, del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, presuppone pur sempre l'ammissibilità del motivo di censura, avuto riguardo al principio di specificità di cui all'art. 366, primo comma, n. 4) e n. 6), cod. proc. civ., che deve essere modulato, in conformità alle indicazioni della sentenza CEDU del 28 ottobre 2021 (causa Succi ed altri c/Italia), secondo criteri di sinteticità e chiarezza, realizzati dalla trascrizione essenziale degli atti e dei documenti per la parte d'interesse, in modo da consentire il controllo del giudice di legittimità e garantire, al tempo stesso, la certezza del diritto e la corretta amministrazione della giustizia, salvaguardando la funzione nomofilattica della Corte ed il diritto di accesso della parte alla giustizia (v. Cass., 04/02/2022, n. 3612). In tale stregua, il principio di specificità dei motivi di appello, deve essere interpretato nel senso che l'impugnazione deve contenere, a pena di inammissibilità, una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze; a tanto, basta che la parte volitiva del motivo sia affiancata da una parte argomentativa



che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice, senza necessità di particolari forme sacramentali o di redazione di un "progetto alternativo" di decisione, da opporre a quella di primo grado, tenuto conto della permanente natura di *revisio prioris instantiae* del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata (Cass. Sez. U. 16/11/2017, n. 27199; Sez. U, 09/11/2011, n. 23299; *ex pluribus*, cfr. Sez. 6-3, 17/12/2021, n. 40560; Sez. 3, 04/11/2020, n. 24464, secondo cui l'appellante può limitarsi a chiedere al giudice di appello di valutare *ex novo* le prove già raccolte e sottoporre le argomentazioni già svolte nel processo di primo grado; Sez. 5, 13/01/2021, n. 342; Sez. 5, 01/12/2020, n. 27368, secondo cui l'appellante ha l'onere di indicare, i documenti e le circostanze di fatto che potevano condurre, se adeguatamente considerate, ad una diversa decisione). In tema di contenzioso tributario, fermo il carattere devolutivo pieno dell'appello, l'atto di appello può sostanziarsi anche nella prospettazione delle medesime ragioni addotte nel giudizio di primo grado sempre che contenga critica specifica ed adeguata alla sentenza impugnata, sì da consentire di individuare l'oggetto del gravame in riferimento alle statuizioni adottate da primo giudice (cfr. Cass., 12/02/16, n. 2814; Cass., 29/11/2011, n. 25218).

2.2. Alla luce dei su enunciati principi di diritto, il primo motivo di ricorso risulta inammissibile perché non chiarisce in modo adeguato in che misura i motivi di appello dell'Agenzia delle entrate non contenessero un'articolazione critica alla sentenza impugnata e perché la decisione della CTR sia venuta meno, avallando l'asserita genericità dell'appello, alla sua funzione di *revisio prioris instantiae*; di contro, dall'appello dell'Agenzia delle entrate, come riportato in ricorso (v. pag. 17), risulta devoluta al giudice di appello la questione



delle gravi irregolarità riscontrate nei rapporti tra le due società per «movimenti di merce in assenza di tracce documentali di pagamenti e di documenti fiscali sia, al contrario, pagamenti talmente scorrelati da qualsiasi movimentazione di beni con la sola costante dell'assenza dei prescritti documenti fiscali», questione evidentemente presa in carico dalla CTR, proprio perché attinente al *thema decidendum*, con la conferma del relativo rilievo (v. sentenza pag. 2, terzo capoverso).

2.3. Né ricorre la lamentata omissione di pronuncia sulla eccepita genericità dell'appello, nonostante la mancata decisione sul punto specifico, comportando la decisione una statuizione implicita di rigetto sulla medesima eccezione (cfr., *ex plurimis*, Sez. 5, 06/12/2017, n. 29191; Sez. 2, 13/08/2018, n. 20718).

3. Con il secondo, il terzo e il quarto motivo di ricorso la ricorrente denuncia plurimi *errores in iudicando ed in procedendo* in cui sarebbe incorsa la CTR per violazione del giudicato esterno rappresentato dalla sentenza definitiva n. 37/01/2005, resa tra le stesse parti e relativa al medesimo processo verbale di constatazione dal quale era scaturita la rettifica, oltre che per l'anno 1998, oggetto del presente giudizio, anche per l'anno 1997. Evidenzia che tale decisione aveva accertato che le movimentazioni di denaro intercorrenti tra la società [REDACTED] s.p.a. e la società [REDACTED] s.r.l. riguardavano scambi di denaro infragruppo transitati sui conti correnti della società ricorrente e giustificati quali finanziamenti infruttiferi; aggiunge, pertanto, che l'identità del contesto delle statuizioni rese nella decisione anzidetta avrebbe imposto l'estensione degli effetti del giudicato, sicché palese risultava l'errore nel quale era incorso il giudice del rinvio il quale, benché messo a conoscenza in modo formale di tale decisione, aveva ommesso di considerarla, avallando la ricostruzione riprodotta nell'accertamento fiscale per l'anno 1998 (omessa fatturazione per presunta cessione di beni da [REDACTED] alla



██████████ s.p.a) ancorché in questo venissero dedotti «esattamente gli stessi fatti e la medesima questione relativa all'esistenza o meno dei rapporti commerciali con la ██████████ erroneamente presunti dall'Amministrazione finanziaria».

3.1. Le censure, che si esaminano congiuntamente in quanto intimamente connesse, vanno disattese per quanto di seguito esposto.

3.2. Occorre premettere che la sentenza che il ricorrente assume rilevante per ottenerne l'estensione del giudicato riguarda l'avviso rettifica 800209/02, per l'anno 1997, relativo al tributo Iva. Viceversa, l'avviso di rettifica in esame riguarda l'annualità 1998, per maggiore imponibile Iva di lire 5.195.674.000, di cui lire 574.097.600 riguardanti la mancata fatturazione per cessioni di prodotti vinosi e lire 4.621.576.073, per violazione di obblighi di esportazione, in conseguenza delle accise dovute per mancata esportazione di alcool etilico.

3.3. Dai passi della sentenza 37/1/2005, riportati nel ricorso della Curatela, emerge che il giudice (CTP di Pavia) in relazione alla cessione, da ██████████ s.p.a. a ██████████ Al. s.r.l., «di prodotti vinosi senza emettere fattura per un importo imponibile di lire 712.123.341», aveva ritenuto che «la documentazione prodotta dalla ricorrente dimostra ampiamente che per le movimentazioni di denaro intercorrenti tra la società ██████████ s.p.a. e la società ██████████ s.r.l., trattasi di scambio di denaro infragruppo transitato sui conti correnti bancari delle società e giustificati quali finanziamenti infruttiferi da registrarsi sul conto debitori/creditori».

3.4. Dal ricorso proposto avverso l'avviso di rettifica per Iva, per l'anno 1998, qui oggetto di esame, risulta che il ricorrente aveva dedotto, già innanzi al giudice di primo grado, censure relative all'illegittimità del metodo adottato, assumendo l'assenza di



ponderazione da parte dell'Ufficio delle risultanze contabili atte a comprovare la natura dei trasferimenti finanziari effettuati dalla società del gruppo, █████ s.p.a., alla consorella █████ s.r.l. (v. sul punto pag. 27-34 del ricorso che riporta le difese di primo grado sulla natura delle cessioni). In particolare, la contribuente si doleva dell'infondatezza dell'ipotesi di evasione in quanto basata su un metodo errato ("arbitrarie illazioni"), posto a presupposto per l'accertamento "induttivo-sintetico" nei confronti della società. Col ricorso in riassunzione ha riprodotto le doglianze di primo grado, eccependo l'avvenuta formazione, *medio tempore*, del giudicato esterno favorevole alla Curatela di cui alla sentenza della CTP di Pavia n. 37/1/2005 (v. pagg. 27-34 e, sul giudicato, il paragrafo 2.2.1. delle controdeduzioni, in riassunzione, come riportate alla pagina 5 del ricorso in cassazione).

3.5. **Fatte tali premesse in fatto, occorre evidenziare, in diritto, che non v'è dubbio, in linea generale, che l'estinzione per inattività delle parti, intervenuta in appello, in un giudizio già definito in primo grado con decisione favorevole al contribuente di annullamento dell'atto impugnato, determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale come definita dalla sentenza di merito impugnata, che passa in giudicato, per cui non può rivivere il provvedimento impositivo, essendo applicabile l'art. 310 cod. proc. civ., in virtù del rinvio di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (v. Sez. 6-5, 02/11/2015, n. 22368).**

3.6. **Sempre in diritto, quanto agli effetti del giudicato esterno, costituisce principio assolutamente pacifico di questa Corte che il vincolo del giudicato esterno è ordinariamente operante nel caso in cui due giudizi tra le stesse parti si riferiscano al medesimo rapporto giuridico ed uno di essi costituisca la premessa logica indispensabile per la statuizione relativa all'altro «dove consegue che la situazione**



già accertata nel precedente giudizio non può formare oggetto di valutazione diversa, ove permangano immutati gli elementi di fatto e di diritto preesistenti, mentre non può chiedersene l'ultrattività per un'annualità diversa quando questa postula l'accertamento di ulteriori presupposti di fatto» (così, in motivazione, Cass., Sez. 5, 29/01/2014, n. 1837). Corollario di tale principio è che, nell'ipotesi di valutazione delle prove in ordine a diverse annualità, non è possibile applicare il giudicato, non potendo precludersi per ogni giudice il potere di valutare in modo autonomo e discrezionale le prove che gli sono offerte dalle parti che in periodi temporalmente distinti possono presupporre fatti differenti. In altri termini, l'accertamento definitivo del giudice tributario sul contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta, fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolve una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché, siano coinvolti tratti storici comuni (Sez. 5, 29/01/2014, n. 1837). Tali risultati interpretativi sono stati costantemente ribaditi da questa Corte, per cui può dirsi consolidato il principio che nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, il giudicato che accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta, fa stato, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente "permanente", mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti



ed a diverse annualità (cfr., Cass. 08/04/2015, n. 6953; *id.*, Cass., 01/06/2016, n. 11440) o, in materia di Iva, sia in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività (cfr. Cass., 19/04/2018, n. 9710; *id.*, Cass., 30/10/2019, n. 27802; v. Sez. 5, 18/12/2019, n. 33596, che ha precisato che le controversie in materia di Iva sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 cod. civ., e dall'eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, allorquando venga in essere una questione di contrasto dell'abuso del diritto; *id.* Cass., 20/07/2020, n. 15374, che afferma la primazia del diritto unionale come interpretato dalla sentenza della Corte di giustizia del 3 settembre 2009, C-2/08, *Olimpiclub*).

3.7. Orbene, facendo applicazione di tali superiori principi, la peculiarità della fattispecie in esame sta nel fatto che la sentenza della CTP di Pavia n. 37/01/2005, passata in giudicato, ha acclarato l'illegittimità dell'atto impositivo con riguardo all'anno 1997, facendo esplicito riferimento alla riscontrata documentazione prodotta dalla ricorrente in quanto dimostrante che trattavasi di operazioni di finanziamento e non di cessione di beni. Ora, è ben evidente che siffatti accertamenti operati dal giudice di merito con riguardo all'anno 1997, non possano estendersi rispetto all'annualità successiva, proprio perché collegati ad emergenze fattuali variabili evidentemente diverse tra le singole annualità (contestandosi per il 1997 la mancata fatturazione di prodotti vinosi per un importo imponibile di lire 712.123.341, mentre per il 1998 sia la mancata fatturazione di cessioni imponibili sia il mancato pagamento dell'accise per mancata esportazione di alcool etilico per un importo di lire 5.195.674.00) che non consentono, dunque, di traslare in tale



giudizio le valutazioni operate dal giudice dall'annualità per la quale si è formato il giudicato. Per giunta, per l'annualità oggetto del presente giudizio, la CTR ha basato il suo convincimento su specifici elementi circostanziali (mancanza di documenti comprovanti le cessioni e mancanze delle deliberazioni degli organi amministrative) che non risultano sovrapponibili a quelle del giudicato per l'annualità 1997. E ciò vale tanto più essendo le ragioni poste a base dell'illegittimità dell'accertamento prospettate nel giudizio per cui è qui causa parzialmente diverse rispetto a quelle esposte in occasione dell'impugnazione della rettifica relativa all'anno 1997, con ciò ulteriormente evidenziandosi che i fatti accertati con il giudicato non possano rivestire effetti permanenti o pluriennali.

3.8. Sulla base di tali considerazioni, le doglianze della ricorrente non consentono di pervenire alla cassazione della sentenza e devono essere rigettate.

4. Con il quinto, il sesto ed il settimo motivo di ricorso, anch'essi riguardanti censure connesse, la Curatela deduce l'efficacia espansiva esterna anche di altri due giudicati di cui, l'uno, riguardante la sentenza del Tribunale di Milano n. 118 del 2003, dell'8 gennaio 2003 - che aveva escluso la responsabilità del legale rappresentante di █████ s.p.a. per le irregolarità riscontrate dalla circolazione dei prodotti alcolici ed aveva conseguentemente riconosciuto in favore di quest'ultimo, ai sensi dell'art. 59 della legge n. 342 del 2000, lo sgravio dell'accisa - e, l'altro, la sentenza del Tribunale di Voghera n. 276/01 del 6 aprile 2001 che, in sede penale, aveva accertato l'estraneità del legale rappresentante di █████ s.p.a. dai fatti di reato da cui era originata l'evasione d imposta. A dire della Curatela, in conseguenza dello sgravio operato dal Tribunale di Milano, l'Agenzia delle entrate aveva computato illegittimamente le accise nella base imponibile Iva. Viceversa, per l'Ufficio, tali giudicati hanno influito



limitatamente all'aspetto sanzionatorio del rilievo Iva, ma non possono riguardare l'imposta dovuta a titolo di accise per la mancata esportazione.

4.1. Anche tali motivi vanno disattesi.

4.2. Fermo quanto sopra esposto circa i limiti dell'efficacia espansiva esterna del giudicato, entrambe le sentenze, passate in giudicato, benché abbiano statuito sia sulla estraneità di ██████████ p.a. e dei suoi organi sociali in carica al tempo, ai fatti criminosi da cui è originata l'evasione di imposta, sia sulla insussistenza del vincolo di responsabilità solidale in ordine al pagamento delle accise, nulla hanno statuito (né avrebbero potuto statuire) sull'Iva recuperata dall'Agenzia delle entrate in conseguenza della mancata prova dell'esportazione. Ed invero, gli accertamenti di cui ai giudicati in questione incidono soltanto sull'aspetto sanzionatorio riguardante il legittimato passivo di imposta, in quanto solo l'aspetto sanzionatorio è collegabile al comportamento del soggetto passivo di imposta, nel caso determinante lo sgravio in quanto estraneo ai fatti illeciti contestati. Viceversa, l'Iva, di cui le accise concorrono a formare la base imponibile, per i prodotti di alcool commercializzati fraudolentemente, è comunque dovuta in dipendenza della mancata prova dell'avvenuta esportazione in tali termini (art. 50 *bis* d.l. 30/08/1993 n. 331). Pertanto, la sentenza impugnata non risulta affetta dalla denunciata violazione di legge, né da vizio di motivazione nella parte in cui la CTR, da un lato, ha ritenuto dovuta l'imposta non avendo la parte contribuente prodotto documentazione idonea a dimostrare l'uscita dal territorio comunitario dei prodotti in questione e, dall'altro, ha escluso le sanzioni per il concorso della determinazione del maggiore imponibile.

5. I restanti motivi di ricorso (ottavo e nono) sono fondati per quanto di seguito esposto.



5.1. Dall'avviso di accertamento oggetto di causa, riportato in ricorso per stralcio (vedi pagina 57 e seguenti), risulta che l'Ufficio, ai fini Irpeg, sul presupposto che la contabilità di █████ s.p.a. fosse «inattendibile e non veritiera (...) per mancanza di garanzie proprie di una contabilità sistematica», ha determinato il reddito di impresa imponibile in via induttiva, applicando una percentuale di redditività pari al 20% e senza tener conto delle perdite relative agli anni precedenti. La Curatela, assolvendo l'onere di specifica allegazione, ha trascritto e localizzato in ricorso le deduzioni difensive di primo grado circa l'inattendibilità della operata determinazione induttiva del reddito e circa la mancata considerazione delle perdite relative agli esercizi precedenti (v. pag. 60 del ricorso); inoltre, ha trascritto e localizzato il contenuto dell'appello incidentale spiegato nel giudizio di riassunzione «in relazione alla parte della statuizione di primo grado che ha visto la █████ s.p.a., ora fallita, soccombente in relazione all'accertamento Irpeg e precisamente: sul mancato annullamento dell'operata ricostruzione induttiva del reddito ottenuta in base ad una forfettaria percentuale di redditività del 20% e sul mancato riconoscimento delle perdite pregresse» (v. pag. 62 del ricorso).

5.2. Non è in contestazione che l'avviso di accertamento in questione riguardi, oltre che l'imposta sul valore aggiunto per le accise, anche l'imposta e redditi della società e che, per la determinazione dei ricavi ai fini Irpeg, l'Ufficio abbia operato con metodo induttivo extracontabile ex art. 39, comma 2, d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600. Egualmente, risulta *ex actis*, oltre a non essere oggetto di contestazione, che la sentenza della CTP di Pavia, da cui origina il presente ricorso, abbia accolto *in toto* il ricorso della contribuente e che, a fronte dell'appello principale dell'Agenzia delle entrate di riforma totale della prima sentenza, la Curatela di █████



s.p.a. abbia spiegato appello incidentale proprio sulla ripresa a tassazione ai fini Irpeg, chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento anche *in parte qua*, in quanto questione non espressamente affrontata dal primo giudice.

5.3. Il controllo di questa Corte sull'omissione di pronuncia di cui all'ottavo motivo ricorso, passa necessariamente attraverso l'ammissibilità dell'appello incidentale della Curatela. Osserva il Collegio che sebbene l'onere di impugnazione presuppone la soccombenza della parte, venendo a mancare altrimenti l'interesse ad impugnare, richiesto dall'art. 100 cod. proc. civ. come essenziale requisito del diritto di impugnazione della sentenza, nella specie, la Curatela fallimentare, nel proporre appello incidentale, ha assolto l'onere della parte vittoriosa di riproposizione delle eccezioni non rinunciate, ai sensi dell'art. 346 cod. proc. civ., in quanto l'appello, per il suo effetto devolutivo, è limitato esclusivamente ai motivi di censura ed alle domande ed eccezioni riproposte dalle parti nei rispettivi atti, salve le questioni rilevabili d'ufficio.

5.4. Ritenuta, in tali termini, l'ammissibilità dell'appello incidentale svolto dalla Curatela sulla ripresa Irpeg e passando alla verifica riguardante la sussistenza, *in parte qua*, dell'*error in procedendo* denunciato, effettivamente il giudice di appello ha omesso di pronunciarsi sul gravame incidentale, così violando l'art. 112 cod. proc. civ.: dalla scarna motivazione della sentenza impugnata, essenzialmente concentrata sulla ripresa Iva delle cessioni per esportazioni, non si evince quale sia stato il convincimento dei secondi giudici per ritenere legittime le riprese a tassazione ai fini Irpeg scaturenti dall'accertamento indittivo e soprattutto - con riguardo al gravame incidentale - in che termini abbiano ritenuto sussistenti le presunzioni semplici (art. 2729 cod.



civ.), per la legittimità dell'accertamento induttivo e in che termini abbiano considerato non incidente la prova contraria della società.

5.5. Ed invero, questa Corte ha ripetutamente affermato che il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico extracontabile e quello con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può «prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti» ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. (v., Sez. 5, 08/03/2019, n. 6861). Ovviamente, il ricorso al metodo induttivo ed alle presunzioni cosiddette "supersemplici", cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, determina un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio.

5.6. Ora, nella sentenza impugnata manca qualsiasi riferimento al tipo di accertamento operato, il che, se non rileva "ex se" come violazione di legge, refluisce in un errore sull'attività processuale ex



art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ. o in un errore sulla selezione e valutazione del materiale probatorio ex art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ. anche ai fini della selezione del materiale offerto dalla società contribuente (Sez. 5, n. 6861 del 2019 cit.; *id.* Sez. 5, 02/11/2021, n. 30985).

5.7. In altri termini, il giudice di merito omettendo di pronunciarsi sull'appello incidentale relativo alla determinazione induttiva del reddito ed alla esclusione delle perdite pregresse, è incorso in un errore sull'attività processuale, anche perché ha completamente omesso di motivare su fatti decisivi e rilevanti per il giudizio quali evidenziati nel gravame incidentale.

6. In conclusione, accolti l'ottavo ed il nono motivo di ricorso, rigettati i restanti, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame della controversia con riguardo all'appello incidentale della Curatela fallimentare, anche in punto di sanzioni secondo la normativa più favorevole di cui al d.lgs. 24/09/2015 n. 158, così come pure evidenziato nella memoria della ricorrente. Il giudice di rinvio è tenuto a provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P. Q. M.

accoglie l'ottavo ed il nono motivo di ricorso, rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso, in data 21 aprile 2022.

Il Presidente
Federico Sorrentino

