

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21581/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *ricorrente* –

CONTRO

BAIANO HOLDING s.p.a., (consolidante) in persona del legale rapp.te *pro tempore*, e BA.CO.GAS s.r.l. (consolidata), in persona del legale rapp.te *pro tempore*, entrambe rappresentate e difese dall'avv. Lorenzo Trinchera, giusta procura speciale in atti

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 4254/17/2021 della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata in data 13.5.2021, notificata in data 31.5.2021;

udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza camerale del 17.6.2026;

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di una verifica fiscale conclusasi con la consegna di un processo verbale di constatazione in data 30 ottobre 2017 (di seguito anche soltanto "PVC"), l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Napoli notificava, ai sensi dell'art. 40-*bis* del d.P.R. n. 600/73 (c.d.

"atto unico") alla BA.CO.GAS s.r.l. (in qualità di consolidata) ed alla BAIANO HOLDING S.p.A. (in qualità di consolidante) – l'avviso di accertamento n. TF30E0100104/2018, per il periodo di imposta 2015, con cui venivano formulati i seguenti rilievi: a) *"Rilievo n. 1 ai fini IRES ed IRAP – Costi non di competenza per € 1.750,00"*, con cui l'Ufficio contestava la pretesa indeducibilità di taluni costi per servizi, perché asseritamente di competenza del precedente periodo d'imposta 2014, anziché del p.i. 2015; b) *"Rilievo n. 2 ai fini IRES ed IRAP – Costi indebitamente dedotti per € 104.082,14"*, con cui l'Ufficio contestava la presunta deduzione di imposte e sanzioni non deducibili, in violazione degli artt. 99, comma 1, e 109, comma 5, del TUIR; c) *"Rilievo Formale – Irregolare tenuta della contabilità"*, con cui l'Ufficio contestava l'irregolare tenuta della contabilità di magazzino.

1.1. In forza dei sopra citati rilievi l'Ufficio accertava un presunto maggior reddito imponibile ai fini IRES della società - e, conseguentemente, del consolidato - di Euro 105.832,00, con una maggiore imposta dovuta di Euro 29.104,00, oltre interessi e, contestualmente, irrogava la sanzione pecuniaria unica di Euro 26.041,00 per dichiarazione infedele ex art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/97 e di Euro 1.000,00 per tenuta di contabilità non conforme alle prescrizioni di legge, ex art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 471/97.

1.2. Veniva esperito con esito negativo il tentativo di definizione dell'accertamento in adesione, nel corso del quale le due società, oltre a contestare i rilievi mossi dall'Ufficio, evidenziavano che in sede di redazione della dichiarazione dei redditi modello UNICO 2016 - p.i. 2015 erano stati commessi alcuni errori a proprio sfavore, di cui a loro dire occorreva tener conto ai fini dell'abbattimento dei maggiori imponibili ed imposte accertati (docc. 3 e 4 del fascicolo di primo grado).

2. La C.T.P. di Napoli, adita dalle società in epigrafe, rigettava il ricorso.

3. La C.T.R. della Campania accoglieva invece l'appello delle soccombenti, ritenendo che: *"Parte appellante ha fornito ampio riscontro documentale con riferimento alla dichiarazione dei redditi 2016, anno di imposta 2015, che giustificano l'accoglimento del gravame. In primo luogo, risulta documentalmente provato che la società "Ba.co.gas srl", quale consolidata, non ha riportato in detta dichiarazione gli interessi passivi per euro 177.677,00=, riportabili "a nuovo" contenuti nella dichiarazione dei redditi 2015, anno di imposta 2014, con conseguente minor imponibile dichiarato e trasferito al consolidato e una minore Ires di euro 22.893,00=. Ebbene ai sensi dell'art. 2 co. 8-bis Dpr 322/98: "Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggior imponibile, di un maggior debito d'imposta o, comunque, di un minore credito". Nel senso dell'ammissibilità della correzione di errori anche la costante giurisprudenza del Giudice di legittimità (da ultimo Cass. 6016/2020: "In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, la società controllante che eserciti, congiuntamente alle controllate, l'opzione per la dichiarazione e tassazione dei redditi del gruppo di imprese ai sensi degli artt. 117 e 118 T. U.I.R. e commetta, in sede di compilazione della dichiarazione quale consolidante, errori formali nell'indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta (con particolare riguardo alla compilazione del quadro "CC" ai fini dell'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo), può sempre emendare tale dichiarazione, trattandosi di dichiarazione di scienza"). Altro errore per tabulas risulta essere la mancata deduzione, pur avendone titolo, nella predetta dichiarazione dei redditi, connessa*

all'aiuto per la crescita economica (Ace) riconosciuta a partire dal 2011 dall'art. 1 d.l. 201/2011. Detta norma, al fine di rilanciare lo sviluppo economico e fornire un aiuto alla crescita mediante riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio e per ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito e imprese che si finanziano con capitale proprio, e quindi rafforzare la struttura patrimoniale delle imprese medesime, ai fini della determinazione del reddito complessivo netto dichiarato dalle società, è ammesso in deduzione un importo corrispondente al rendimento nazionale del nuovo capitale proprio secondo le disposizioni del predetto decreto legge. Ciò avrebbe comportato una variazione in diminuzione di euro 15.123,60=, per una Ires di euro 4.159,01=. Detto errore omissivo aveva poi riguardato anche le precedenti dichiarazioni dei redditi e precisamente i periodi di imposta 2013 e 2014. Queste circostanze, unitamente al carente profilo motivazionale dell'avviso di accertamento con riferimento alle voci dei costi ritenuti indeducibili, laddove parte appellante ha ampiamente supportato sotto il profilo probatorio, la ricorrenza della deducibilità, non possono che indurre questa Commissione ad accogliere il gravame e per l'effetto ad annullare l'avviso di accertamento impugnato...".

4. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

5. Le società intimare resistono con controricorso.

6. E' stata indi fissata l'adunanza camerale del 17.6.2026, in prossimità della quale le controricorrenti hanno depositato tempestiva memoria illustrativa.

7. La Procura Generale, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alessandro Pepe, ha depositato conclusioni scritte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, rubricato «*Violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 bis, del DPR 322/1998, in relazione all'art. 360, comma n. 3 c.p.c.*», l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui è stato consentito alle società contribuenti di far valere in contenzioso la correzione di errori commessi in dichiarazione e, in particolare, laddove ha riconosciuto alla società consolidata interessi passivi non dedotti e l'A.C.E., anch'essa non indicata in dichiarazione, nonostante l'omessa presentazione della dichiarazione integrativa. Sostiene, al riguardo, che la giurisprudenza di legittimità, da ultimo nella pronuncia n. 5728 del 2018, aveva chiarito che la possibilità di far valere in giudizio eventuali errori od omissioni valeva esclusivamente quando l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non anche per introdurre una nuova e contrapposta richiesta ovvero per far valere un credito da parte del contribuente. Sarebbe evidente, infatti, che il contribuente, autore di una dichiarazione inesatta a proprio danno, ove abbia dato seguito alla dichiarazione stessa, provvedendo a versare (in tutto o in parte) una somma più elevata rispetto a quella effettivamente dovuta, non possa contrapporre, nella sede contenziosa, l'esistenza di un diritto di rimborso ovvero di un credito per aver versato un importo erroneamente computato.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. L'art. 2, comma 8-bis, del DPR 322/98, che stabilisce le modalità con cui si può procedere a correggere gli errori e le omissioni nelle dichiarazioni dei redditi, oltre a prevedere quale regola generale la necessità di presentare una "dichiarazione integrativa", contiene una clausola finale del seguente tenore: «... *Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso*

sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito".

1.3. Questa Corte, a Sezioni Unite, nella sentenza n. 13378/2016, ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria."* Le successive pronunce delle sezioni semplici si sono sempre conformate a tali principi (da ultimo, Cass. n. 28398/25).

1.4. Nel caso in esame, come correttamente evidenziato dalle controricorrenti e dalla Procura Generale, le società non avevano chiesto rimborsi o pagamento di somme in via riconvenzionale, avendo invocato solo l'annullamento dell'avviso di accertamento.

2. Con il secondo motivo, rubricato *«omessa pronuncia – violazione dell'art. 112 cpc – nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.»*, la ricorrente lamenta che i giudici di appello, quanto ai costi ritenuti indeducibili, abbiano affermato, in modo tanto apodittico, quanto infondato che *"Queste circostanze, unitamente al carente profilo motivazionale dell'avviso di accertamento con riferimento alle voci dei costi ritenuti indeducibili, laddove parte appellante ha ampiamente supportato sotto il profilo probatorio, la*

ricorrenza della deducibilità, non possono che indurre questa Commissione ad accogliere il gravame e per l'effetto ad annullare l'avviso di accertamento impugnato...". Invero, in relazione ai costi accertati come indeducibili, non solo l'Ufficio aveva ampiamente motivato le ragioni del recupero, ma anche ampiamente supportato i rilievi nelle difese svolte nei precedenti gradi del giudizio, in particolare nelle controdeduzioni all'appello, di cui trascrive il contenuto. Inoltre, la sentenza era affetta dal vizio di omessa pronuncia sulla questione, pure sottoposta al vaglio dei giudici del gravame, circa l'omessa impugnazione del rilievo n. 2 dell'accertamento, come sottolineato nelle già citate controdeduzioni, di cui trascrive il passo rilevante. Il riferimento sarebbe alla parte di accertamento contenuta nel secondo rilievo contestato dall'Ufficio finanziario, concernente l'azione correttiva posta in essere dall'ufficio stesso in seguito alla ricezione del PVC redatto dalla Guardia di Finanza e rivolta al recupero a tassazione di costi (sanzioni) indeducibili per € 24.326,15, tratti dai saldi dei sei diversi mastri di conto della società consolidata verificata, non contestata in primo grado, ma anzi da esse esplicitamente accettata nel verbale di contraddittorio del 30.01.2018 – che produce - in cui il soggetto delegato dichiarava: *"Prendo atto che si tratta di sanzioni e pertanto indeducibili"*. Per tale motivo, vista l'esplicita ammissione in sede di contraddittorio e la rilevata mancata contestazione in sede di ricorso introduttivo era stato chiesto in appello, in via subordinata, di stralciare quantomeno la parte di pretesa tributaria in parola, perché ormai definitivamente consolidatasi.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. La C.T.R., dopo aver tenuto conto degli errori dedotti dalla parte appellante (interessi passivi ed ACE), ha ritenuto che *"Queste circostanze, unitamente al carente profilo motivazionale dell'avviso di*

accertamento con riferimento alle voci dei costi ritenuti indeducibili, laddove la parte appellante ha ampiamente supportato sotto il profilo probatorio, la ricorrenza della deducibilità, non possono che indurre questa Commissione ad accogliere il gravame e per l'effetto annullare l'avviso di accertamento impugnato."

2.3. Dunque, i giudici di appello hanno annullato l'atto impositivo, sia sotto il profilo del difetto di motivazione, che, nel merito, per infondatezza della pretesa, fondando la decisione su una doppia *ratio decidendi*: da un lato, affermando che l'atto impositivo era sul punto carente di motivazione; dall'altro, che le contribuenti avevano dimostrato la deducibilità dei costi ritenuti invece indeducibili dall'amministrazione finanziaria.

2.4. Il vizio di omessa pronuncia si verifica nell'ipotesi in cui manchi completamente il provvedimento del giudice ossia in tutte quelle ipotesi in cui manchi una decisione in ordine alla domanda delle parti che rendeva necessaria l'emissione di una pronuncia di accoglimento o di rigetto. Nel caso in esame la questione relativa alla deducibilità dei costi è stata invece esaminata e deliberata, con conseguente insussistenza del lamentato vizio di omessa pronuncia.

2.5. Inoltre, nel descritto contesto, la mancanza di una puntuale disamina delle difese articolate dell'A.F. -che il giudice di seconde cure ha comunque sommariamente deliberato - potrebbe al più dare luogo al vizio di insufficienza della motivazione, non più deducibile in sede di legittimità a seguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012, convertito in L. n. 134 del 2012.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.
4. Spese secondo soccombenza, con il beneficio della distrazione in favore dei difensori delle controricorrenti, dichiaratisi antistatari.

5. Nonostante l'esito del ricorso, non si fa luogo all'attestazione contemplata dall'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), essendo l'Agenzia delle Entrate esentata, mediante il meccanismo della prenotazione a debito previsto in favore delle amministrazioni pubbliche, dal pagamento delle imposte e tasse gravanti sul processo (artt. 12, comma 5, del D.L. n. 16 del 2012, convertito in L. n. 44 del 2012, e 158, comma 1, lettera a, del D.P.R. n. 115 del 2002; si vedano in giurisprudenza Cass. n. 4752/2025, Cass. n. 28204/2024, Cass. n. 27301/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 7.600,00, oltre rimborso forfetario nella misura del 15%, IVA e CPA come per legge, da distrarre in favore dei difensori delle controricorrenti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17.6.2026.

Il Presidente

(Lucio Napolitano)