

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25090 Anno 2026
Presidente: NAPOLITANO LUCIO
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 07/09/2026

TRIBUTI: avviso
accertamento
IRES -
acquisizione di
documenti -
processo verbale
di constatazione .

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21784/2016 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

NUOVA FUEL CALOR s.r.l., in persona del legale rapp.te *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avv. Francesco Saverio Lubreto e dall'avv. Lorenzo Trinchera, entrambi del foro di Napoli, giusta procura speciale in atti

- *controricorrente e ricorrente in via incidentale* -

avverso la sentenza n. 2257/18/2016 della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata in data 8.3.2016, non notificata; udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza camerale del 17.6.2026;

lette le conclusioni scritte depositate da Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alesandro Pepe;

FATTI DI CAUSA

1. L'Ufficio controlli della Direzione provinciale I di Napoli notificava alla Fuel Calor s.r.l. l'avviso di accertamento n. TF3030202762/2012, relativo all'anno di imposta 2009, con il quale contestava l'indebita

deduzione e detrazione di costi ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, in relazione ad operazioni intercorse tra società facenti parte del medesimo gruppo, controllato dalla Baiano Holding. s.p.a., tutte facenti capo ad un ristretto numero di persone legate tra loro da stretti vincoli familiari. Sulla scorta della documentazione acquisita in sede di accesso presso la sede della Fuel Calor s.r.l., l'Agenzia delle Entrate operava riprese a tassazione a fini Ires, Irap e Iva per euro 229.042,00 ed irrogava sanzioni amministrative per euro 253.498,00, fondate su quattro rilievi.

2. L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza in epigrafe, con la quale la C.T.R. della Campania, in parziale accoglimento dell'appello da essa proposto avverso la sentenza della C.T.P. di Napoli n. 28405/22/2014, riteneva legittimo l'avviso di accertamento impugnato dalla Nuova Fuel Calor s.r.l., ma disapplicava le sanzioni e compensava le spese del doppio grado.

3. La società intimata resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a quattro motivi.

4. È stata indi fissata l'adunanza camerale del 17.6.2026, in prossimità della quale la controricorrente ha depositato tempestiva memoria illustrativa.

5. La Procura Generale, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alessandro Pepe, ha depositato conclusioni scritte, chiedendo accogliersi il ricorso incidentale in relazione al primo motivo, assorbiti i restanti, con assorbimento anche del ricorso principale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo ed unico motivo, rubricato «*Violazione e falsa applicazione del D.lgs. n. 472/1997, art. 6, comma 2, nonché dell'art. 8 del D. Lgs n. 546/1992 in relazione all'art. 360, comma n. 3 c.p.c.*», la ricorrente in via principale censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha rilevato d'ufficio l'inapplicabilità delle sanzioni con una

motivazione incomprensibile e, prima ancora, in assenza di domanda da parte della società contribuente, che avrebbe dovuto essere formulata sin dal ricorso introduttivo.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, articolato in due *sub* censure, la società Fuel Calor s.r.l. lamenta, in primo luogo, motivazione meramente apparente sul motivo di gravame con il quale si era lamentata l'erroneità della pronuncia di primo grado nella parte in cui aveva respinto l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, per non essere stato l'avviso di accertamento preceduto dalla redazione e dal rilascio di un processo verbale di constatazione, a chiusura delle operazioni svoltesi durante gli accessi dei giorni 16, 17, 18 e 19 aprile 2012 e pertanto per non aver consentito alla contribuente di presentare osservazioni entro il termine di giorni sessanta dalla notifica del P.V.C.; con la seconda doglianza, deduce, in via subordinata, il vizio di violazione di legge in relazione allo stesso articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, per non avere i giudici di appello ritenuto obbligatoria la redazione del processo verbale di constatazione, ponendosi in contrasto con consolidata giurisprudenza di legittimità. Ed infatti, la mera redazione di singoli verbali di acquisizione documentale non era sufficiente, né rilevava la presentazione di memorie esplicative nel corso della verifica.
3. Con il secondo motivo la ricorrente in via incidentale lamenta, quanto al primo rilievo dell'avviso di accertamento, l'«*erronea e falsa applicazione degli articoli 112 e 132 c.p.c., degli artt. 88, 101, 109 e 163 del TUIR, degli articoli 1236, 2697, 2704 e 2710 c.c. e dell'art. 39, comma 1, lettera d) del d.P.R. n. 600/73, nullità della sentenza per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3, 4 e 5 c.p.c.*», per non essersi la C.T.R. avveduta che tra le parti (Nuova Fuel Calor s.r.l. e Baiano Holding

s.p.a., capo gruppo) sussisteva un contratto di conto corrente (doc. 2, allegato al ricorso in appello), rinvenuto in sede di verifica e disconosciuto solo perché non registrato, per cui il credito oggetto di rinuncia era frutto delle reciproche rimesse periodiche tra le parti e non un'unica operazione di finanziamento. Il credito era vantato dalla Nuova Fuel Calor s.r.l. (partecipata) nei confronti della propria capogruppo Baiano Holding (socio) e dunque in alcun modo la norma di favore dettata dall'articolo 88, comma 4, del TUIR poteva trovare applicazione, poiché la rinuncia aveva dato luogo ad una sopravvenienza attiva per la capogruppo Baiano Holding s.p.a.

4. Con il terzo motivo, in relazione al rilievo n. 2 (deduzione delle spese di *marketing* sostenute nei confronti della propria consociata BNA Distribuzione), denuncia «l'erronea e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., nonché degli articoli 108, 109, 163 del TUIR, art. 8, comma 2, del d.l. 16/12, 19 e 73 del d.P.R. 633/72, 2697 c.c. e 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73, nullità della sentenza ed omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3, 4 e 5 c.p.c..
5. Con il quarto motivo, relativamente al rilievo n. 3 (disconoscimento della deducibilità, per difetto di inerenza, dei costi per "Servizi amministrativi" sostenuti nei confronti della capo gruppo Baiano Holding s.p.a.), si duole della «erronea e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., nonché degli artt. 109 e 163 TUIR, degli artt. 1363, 2704, 2710 e 2697 c.c. e dell'art. 39, comma 1, lettera d) del d.P.R. 600/73, nullità della sentenza ed omesso esame di fatto decisivo ai fini del giudizio, ai sensi dell'art. 36, comma primo, nn. 3, 4 e 5 c.p.c.», per avere la C.T.R. aderito immotivatamente alla sentenza di primo grado, omettendo di esaminare e motivare sul motivo di gravame proposto con il quale si era dedotto che: il numero dei dipendenti della capo gruppo era irrilevante, in quanto la stessa

poteva anche fornire i servizi indirettamente; la denuncia per rapina presentata da un proprio dipendente era meramente suggestiva; era irrilevante che il contratto non fosse registrato perché dalle scritture contabili si evinceva che il costo era esistente ed inerente; si trattava di costi di "regia", tra i quali andavano annoverati anche quelli "*latu sensu*" amministrativi; il disconoscimento dei costi avrebbe causato una doppia tassazione.

6. Infine, per il caso di accoglimento del ricorso principale, ripropone le censure formulate con il ricorso introduttivo circa l'illegittimità delle sanzioni irrogate, anche per sproporzione e per non essere stato garantito il contraddittorio endoprocedimentale. Inoltre, le sanzioni dovevano essere unitariamente calcolate in relazione all'ulteriore avviso di accertamento notificato per l'anno di imposta 2010. In subordine, invoca l'applicazione del regime più favorevole, di cui al decreto legislativo n. 158/2015.
7. Va esaminato per primo il ricorso incidentale autonomo proposto dalla società controricorrente. Nel giudizio di cassazione, infatti, il ricorso incidentale non condizionato, con cui vengano proposte questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito la cui decisione, secondo l'ordine logico e giuridico, debba precedere quella del merito del ricorso principale, va esaminato con priorità rispetto a quest'ultimo, indipendentemente dalla rilevabilità d'ufficio delle questioni proposte - profilo, questo, che riveste importanza preminente in caso di ricorso incidentale condizionato allo scopo di superare la volontà della parte di subordinare l'esame della propria impugnazione all'accoglimento del ricorso principale - poiché l'interesse all'impugnazione sorge per il solo fatto che il ricorrente incidentale è soccombente sulla questione pregiudiziale o preliminare decisa in senso a lui sfavorevole, così da rendere incerta la vittoria conseguita sul merito dalla stessa

proposizione del ricorso principale e non già dalla sua eventuale fondatezza (Cass. n. 23271/2014).

7.1. Il primo motivo del ricorso incidentale è fondato nei limiti e con le precisazioni che seguono.

7.2. La C.T.P. di Napoli aveva respinto il primo motivo di ricorso, con il quale si eccepiva la violazione dell'art. 12, comma 7, della L. 212/2000, per omessa notifica del processo verbale di constatazione, osservando che *"come emerge dallo stesso atto impugnato, c'è stato sia un continuo scambio di documenti e informazioni tra l'A.F. e la società ricorrente dal p.v. del 17.4.2012 e sia il rispetto del termine di 60 giorni dalla conclusione delle operazioni di accesso all'emissione dell'avviso di accertamento, di guisa che deve ritenersi non pregiudicato il diritto del contribuente sancito dagli articoli 10 e 12 l. 212/2000. E' sufficiente richiamare l'allegato 9 nel quale la società ricorrente svolte precise argomentazioni in ordine a quelli che saranno poi i rilievi oggetto dell'avviso di accertamento."*

7.3. La C.T.R., nel confermare la sentenza di primo grado, ha affermato: *"Circa la reiterata richiesta di annullamento per l'avviso di accertamento per violazione degli articoli 10 e 12 della legge n. 212/2000, questa Commissione rileva che ai sensi del comma 1 dell'articolo 12, tutti gli accessi devono essere effettuati in base ad esigenze effettive di indagine e controllo, esigenze che al contribuente dovrebbero essere esplicate nel momento di un'effettiva richiesta. La norma citata consente una distinzione, dunque, tra la disciplina di cui al comma 1, riferito a tutti gli accessi e le ispezioni in generale e quella prevista dal comma 2 del medesimo articolo, che si si riferisce alle verifiche fiscali. Pertanto, il continuo scambio di informazioni tra la ricorrente e l'A.F., evincibile dall'allegato numero 9 della stessa società, inerente a questioni che sono state, poi, oggetto di*

accertamento, rendono legittimo ai sensi della legge 212/2000 l'operato dell'Ufficio."

7.4. La prima doglianza è infondata. Il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione del preciso obbligo di legge costituzionalmente imposto (art. 116 Cost.) e cioè dell'art. 132, co. 2, n. 4, c.p.c. omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato *iuxta alligata et probata*. La motivazione si considera pertanto "meramente apparente" allorquando, dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione adottata dal giudice è tale da non consentire «di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato» (Cass. n. 4448/2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un «ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo», logico e consequenziale, «a spiegare il risultato cui si perviene sulla *res decidendi*» (Cass. sez. un. n. 22232/2016; Cass. ord. n. 14297/2017, Cass. n. 26611/2025).

Nel caso in esame, contrariamente a quanto sostiene la ricorrente in via incidentale, l'iter logico seguito dai giudici del gravame appare ben chiaro, logico e coerente.

7.5. Quanto invece alla seconda doglianza, proposta in via subordinata, va ricordato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di

sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (Cass. S.U. n. 18184 del 29/07/2013).

7.6. Tuttavia, la nullità derivante dal mancato rispetto del termine dilatorio, decorrente dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, riguarda – anche con riferimento all’IVA (Cass. nn. 701 e 702 del 15/01/2019) – solo ed esclusivamente il triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività e non anche le verifiche cd. a tavolino.

7.7. È stato, altresì, evidenziato che il processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di cui l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, richiede il rilascio di copia al contribuente almeno sessanta giorni prima della notifica dell'avviso di accertamento, deve intendersi riferito alla conclusione degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche fiscali svolte nei locali dell'impresa, non essendo richiesta dalla legge la notificazione al contribuente di un diverso ed ulteriore verbale di chiusura delle operazioni, quando esse siano state completate presso gli uffici dell'ente impositore» (Cass. n. 17818 del 01/06/2022).

7.8. Inoltre, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale - come nel caso in esame – è stato ritenuto

sufficiente che il processo verbale indichi i documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate (Cass. n. 12094 del 08/05/2019; Cass. n. 11589 del 04/05/2021). Il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 decorre infatti da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo.

7.9. Questa Corte ha pure precisato (Cass. 22 giugno 2018, n. 16546) che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute. Si è pure chiarito che, in tema di violazioni di norme finanziarie, il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla l. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi e meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (Cass. 29 dicembre 2017, n. 31120). La previsione di cui all'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, quindi, non impone sempre l'adozione di un processo verbale con il quale siano contestate le violazioni finanziarie e, poiché il contenuto del processo verbale deve fare riferimento alla specifica attività compiuta dall'Amministrazione finanziaria, in caso di

accesso mirato, ben può essere redatto il verbale di accesso con il quale si dà atto che, in quella occasione, è stata richiesta l'esibizione di documentazione. Il processo verbale, redatto ai sensi dell'art. 24 della L. n. 4 del 1929, deve, quindi, attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicché, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della I. n. 212 del 2000 dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate (Cass., sez. 5, ord. n. 12094 del 8/5/2019, Cass. sez. 5, ord. n. 11589/2021 e Cass., sez. 5, ord. n. 3020/2023).

Tale orientamento è stato da ultimo confermato da questa Corte con le ordinanze n. 6870/2026 e n. 6872/2026.

8. Ora, come riconosciuto dalla stessa società contribuente in controricorso, l'accesso effettuato dai verificatori presso la società era finalizzato all'acquisizione di documentazione e non è qui in contestazione la circostanza, valorizzata dai giudici di primo e secondo grado, che la società avesse prodotto una memoria (allegato n. 9 al ricorso di primo grado, citato in entrambe le sentenze) che, sebbene non depositata in questa sede, è stata riportata, nel suo contenuto, nel verbale di accertamento in atti.

8.1. Pur non essendo pertanto necessaria la notifica di un processo verbale di constatazione delle violazioni (P.V.C.), è tuttavia mancato, a parere del collegio, l'accertamento, di competenza esclusiva del giudice del merito, circa il contenuto dei verbali di acquisizione della documentazione (attività che, secondo l'Agenzia delle Entrate, si sarebbe conclusa in data 17.4.2012, mentre, secondo la ricorrente in via incidentale, si sarebbe conclusa in data 19.4.2012) e circa la data

di consegna alla società dell'ultimo «processo verbale di accesso e richiesta documenti», al fine di verificare sia se i detti verbali contengano l'elenco della documentazione acquisita, sia il rispetto del termine dilatorio di giorni sessanta dalla data di consegna del verbale di chiusura delle suddette operazioni alla data di emissione dell'avviso di accertamento (21.6.2012). A tanto provvederà il giudice del rinvio.

9. I restanti motivi del ricorso incidentale rimangono assorbiti, così come il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate.
10. In accoglimento, nei termini sopra esposti, del primo motivo del ricorso incidentale, la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, per un nuovo esame, oltre che per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso incidentale in reazione al primo motivo, nei termini di cui in motivazione, assorbiti gli altri motivi ed assorbito anche il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto del ricorso incidentale e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Campania per un nuovo esame, oltre che per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

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

Il Presidente
(Lucio Napolitano)