

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25282 Anno 2026
Presidente: NAPOLITANO LUCIO
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 14/09/2026

TRIBUTI: avviso
accertamento iva
A.I. 2010 -
acquisizione di
documenti -
omesso rilascio
del p.v.c.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11105/2018 R.G. proposto da:
NUOVA FUEL CALOR s.r.l., in persona del legale rapp.te *pro tempore*,
rappresentato e difeso dagli avv.ti Francesco Saverio Lubreto e
Lorenzo Trinchera, entrambi del foro di Napoli, giusta procura speciale
in atti

– *ricorrente* –

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore generale *pro
tempore*

resistente

avverso la sentenza n. 8290/6/2017 della Commissione tributaria
regionale della Campania, depositata in data 9.10.2017, non
notificata;

udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza
camerale del 17.6.2026; lette le conclusioni scritte del Pubblico
Ministero, in persona del Sost. proc. gen. Alessandro 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. TF30302200844, con il
quale recuperava a tassazione l'IVA detratta per euro 50.000,00 in
relazione ad una fattura, emessa nel 2010, per asseriti costi di regia,

dell'importo di euro 250.000,00, disconosciuti per difetto di inerenza con l'avviso di accertamento in rettifica n. TF3030202762, emesso per l'anno di imposta 2009, precedentemente notificato.

2. La C.T.P. di Napoli, adita dalla contribuente, rigettava il ricorso.
3. La C.T.R. della Campania rigettava il gravame della contribuente e la condannava al pagamento delle spese processuali del giudizio di appello.
4. La società Nuova Fuel Calor s.r.l. propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.
5. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'eventuale discussione in pubblica udienza.
6. Con ordinanza interlocutoria n. 10618/2019 la sesta sezione civile – T ha rimesso la causa alla sezione semplice, non sussistendo l'evidenza decisoria.
7. E' stata indi fissata l'adunanza camerale del 17.6.2026, ex art. 380 *bis.1*, c.p.c., in prossimità della quale la società ricorrente ha depositato tempestiva memoria illustrativa.
8. La Procura Generale, in persona del Sost. proc. gen. Alessandro Pepe, ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del primo motivo e, per quanto di ragione, del quinto, assorbiti gli altri.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, rubricato «*erronea e falsa applicazione dell'art. 24 della legge n. 4/1929, dell'art. 52 del d.P.R n. 633/72 e dell'art. 12 della legge n. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.*», la società ricorrente censura la sentenza impugnata, asserendo che la C.T.R., nell'aderire del tutto acriticamente alla sentenza di primo grado, aveva violato le norme in rubrica, in quanto il processo verbale di constatazione era obbligatorio, a prescindere dal fatto che gli accessi presso la società fossero mirati

all'acquisizione di documenti, come da orientamento consolidato della Suprema Corte che invoca. Essendo incontestata la circostanza della mancata redazione del P.V.C., l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere dichiarato nullo. Di nessuna rilevanza era poi la circostanza, valorizzata dalla C.T.R., secondo cui la redazione del P.V.C. non sarebbe stata di alcuna utilità, trattandosi della medesima questione già oggetto dell'accertamento IRES relativo all'anno di imposta 2009, in quanto in materia di contributi armonizzati il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio, discendendo direttamente dal superiore ordinamento comunitario.

2. Con il secondo motivo lamenta l'«*erronea e falsa applicazione degli articoli 43 del d.P.R. n. 600/73, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602/73 e degli artt. 112 e 132 c.p.c.; omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3, 4 e 5 c.p.c.*», per avere i giudici di appello omesso di rilevare la nullità dell'avviso di accertamento per illegittima integrazione del precedente avviso di accertamento in materia di IRES e comunque per violazione del principio della "unitarietà" dell'accertamento, pur a fronte della medesima verifica fiscale, senza che fosse emerso alcun elemento di novità. I giudici di appello avevano valorizzato erroneamente la circostanza che la fattura di euro 250.000,00 era stata emessa nell'anno 2010, dato che la fattura era già conosciuta all'epoca della verifica fiscale ed aveva costituito la base dell'accertamento IRES per l'anno 2009, per cui l'A.F. ben avrebbe potuto redigere un unico avviso di accertamento. Inoltre, la sentenza andrebbe annullata, in quanto caratterizzata da motivazione apparente, non avendo dato risposta alle specifiche doglianze della società formulate alle pagine 9-14 dell'atto di appello.
3. Con il terzo motivo si denuncia «*l'erronea e falsa applicazione degli artt. 57 e 73 ultimo comma del d.P.R. n. 633/72 e delle relative*

norme attuative di cui al D.M. 13 dicembre 1979, nonché dell'art. 14, del decreto legislativo n. 546/1992 e 112 c.p.c., omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 5 c.p.c.» per avere la C.T.R. erroneamente interpretato ed applicato le norme in materia di liquidazione dell'Iva "di gruppo", avendo omesso di dichiarare la nullità dell'atto impositivo in quanto emesso solo nei confronti della società controllata e non anche nei confronti della controllante capogruppo Iva Baiano Holding s.p.a.; inoltre, si era lamentato nell'atto di appello che il giudice di primo grado avrebbe dovuto integrare il contraddittorio nei confronti della capogruppo Iva Baiano Holding s.p.a, sicché la sentenza era affetta da nullità; infine, la C.T.R. non aveva tenuto conto del fatto che, in caso di fatture infragruppo, dalla medesima operazione scaturisce Iva a debito a carico della società fornitrice (Baiano Holding s.p.a.) e contestuale Iva a credito per la società committente (Nuova Fuel). Confluendo le due operazioni nella liquidazione periodica della capogruppo Iva, le due operazioni si annullavano e quindi il saldo era zero, per cui alcuna indebita detrazione poteva essersi verificata. Ed infatti, ammesso e non concesso che tali indebite operazioni non fossero avvenute, ne sarebbe derivato che, da un lato, la ricorrente non avrebbe evidenziato alcuna Iva a credito per effetto delle stesse; dall'altro, la Baiano Holding s.p.a, prestatrice dei servizi fatturati, non sarebbe stata tenuta al versamento dell'Iva e dunque, ancora una volta, a livello di liquidazione dell'IVA di gruppo, il saldo di tali operazioni sarebbe sempre pari zero.

4. Con il quarto mezzo di impugnazione la società si duole della *«erronea e falsa applicazione degli artt. 2909 c.c., artt. 112 e 132 c.p.c., nonché dell'art. 19 del d.p.r. n. 633/72, dell'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28.11.2006 e dell'art. 2697 c.c., nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3,*

4 e 5 c.p.c.» per un triplice ordine di ragioni: a) per avere la C.T.R. ritenuto erroneamente che la sentenza della C.T.R. che si era pronunciata sfavorevolmente sull'avviso di accertamento IRES fosse passata in giudicato; b) per violazione degli articoli 19 del d.p.r. 633/72 e 168 della direttiva 2006/112/CE, nella parte in cui i giudici di appello avevano disconosciuto la detraibilità dei costi in commento, per il principio di "neutralità dell'Iva". La Corte UE, nella sentenza CGUE (in causa C-126/14), aveva riconosciuto il diritto alla detrazione dei costi generali, in quanto presentano un nesso diretto ed immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, per cui ne andava riconosciuta l'inerenza; c) infine, la C.T.R. avrebbe fatto malgoverno dei principi regolatori dell'onere della prova, perché in presenza di regolare fattura deve ritenersi operante la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato, con conseguente onere dell'Agenzia di provare l'indeducibilità per non inerenza del costo, come da giurisprudenza di legittimità a suo dire consolidata.

5. Con il quinto ed ultimo motivo, la società ricorrente lamenta, in via subordinata, la «*violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 6 e 12 del decreto legislativo n. 472/1997 e del D.M. 13 dicembre 1979, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c.*». Deduce al riguardo che, con il sesto motivo di appello (pagg. da 29 a 32), aveva dedotto, in via gradata, l'illegittimità della sentenza di primo grado, per non avere la C.T.P. disconosciuto l'applicazione delle sanzioni per incertezza normativa, oltre che per illegittima applicazione delle stesse ad essa appellante anziché alla capogruppo Iva, nonché per erronea applicazione del cumulo giuridico/continuazione, oltre che per il mancato riconoscimento del *favor rei* conseguente alle modifiche introdotte con il decreto legislativo n. 158/2015.

6. Partendo per ragioni di priorità logico giuridica dall'esame del primo motivo, esso si rileva fondato nei limiti e con le precisazioni che seguono.

6.1. 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).

6.2. 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.

6.3. 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).

6.4. 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).

6.5. 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.

6.6. Questa Corte ha ancora 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 nelle recenti ordinanze n. 6870 e n. 6872 del 2026.

7. Orbene, come riconosciuto dalla stessa società ricorrente, l'avviso di accertamento Iva, relativo all'anno di imposta 2010, è stato emesso a seguito di un accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione, da cui è scaturito anche l'avviso di accertamento IRES, relativo all'anno di imposta 2009, notificato in precedenza e separatamente impugnato.

7.1. Pur non essendo pertanto indispensabile l'emissione di un processo verbale di constatazione contenente l'elenco delle violazioni, è tuttavia mancato l'accertamento, di competenza esclusiva del

giudice del merito, circa il contenuto dei verbali di acquisizione della documentazione e la data della consegna alla società dell'ultimo «processo verbale di accesso e richiesta documenti», al fine di verificare sia se i detti verbali contengano o meno l'elenco della documentazione acquisita, sia il rispetto del termine dilatorio di giorni sessanta dalla data di consegna del verbale alla data di emissione dell'avviso di accertamento oggetto della presente impugnazione. A tanto provvederà il giudice del rinvio.

8. Appare in ogni caso opportuno, in ragione del possibile diverso esito dell'accertamento in fatto che il giudice del rinvio dovrà compiere secondo quanto osservato nel paragrafo precedente, l'esame del secondo motivo del ricorso, che si rivela infondato.

8.1. Questa Corte (Cass. 22825/2025, Cass. n. 26191/2018), ha affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'integrazione dell'accertamento mediante l'emissione di ulteriori atti impositivi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, è ammessa solo ove gli elementi posti a fondamento degli stessi siano nuovi, tali dovendosi ritenere anche quelli noti ad un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'atto al momento dell'adozione dello stesso, senza che rilevi in senso contrario la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, anche ove definito con adesione; tale ipotesi non ricorre in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del "materiale probatorio" già acquisito dall'ufficio, essendo onere dell'Amministrazione finanziaria indicare quali siano i nuovi elementi che non ha potuto esaminare in occasione del precedente accertamento, in quanto in possesso di diverso ufficio fiscale.

8.2. Tali principi non sono tuttavia applicabili al caso in esame, posto che, pur derivando l'atto impositivo oggetto di causa dalla medesima

verifica fiscale, l'avviso di accertamento IRES ha accertato (fra l'altro) l'indebita deduzione di costi (pari ad auro euro 250.000,00) nella dichiarazione IRES per l'anno di imposta 2009, ma poiché la relativa fattura è stata emessa, per come incontestato, nel successivo anno 2010 (15.5.2010) e la contestazione consiste nell'indebita detrazione dell'Iva da parte della Nuova Fuel Calor s.r.l., non si tratta di una diversa e più approfondita valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, essendo diversi i titoli delle riprese a tassazione e diversi gli anni di imposta (cfr. Cass. n. 158/2025). Resta quindi del tutto estraneo alla vicenda il tema dell'accertamento integrativo, che è del tutto irrelato con i fatti di causa, come risulta dalla sentenza impugnata che ha correttamente affermato: *"Il verbale di accertamento non costituisce integrazione del precedente, nel quale caso sarebbero stati necessari elementi nuovi, ma il completamento del precedente, necessario perché la fattura per costi sconosciuti con sentenza passata in giudicato, considerata nell'accertamento del 2009, è stata emessa con data 2010."*

9. È invece fondato il quarto motivo, al quale, in effetti, di là dall'erronea indicazione come quinto, fa riferimento il Pubblico Ministero nelle conclusioni scritte richiamate in epigrafe, nella parte in cui parte ricorrente lamenta l'erronea affermazione, da parte della CTR, del passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole alla società appellante che ha deciso l'impugnazione dell'avviso di accertamento IRES. Ed infatti, la sentenza n. 2257/18/2016, cui fa riferimento la CTR nella sentenza qui impugnata (pagina 1, penultimo periodo), è stata impugnata per cassazione da entrambe le parti nel giudizio iscritto al n. 21784/2016, chiamato all'odierna adunanza e, nelle more della pubblicazione del presente provvedimento, definito con ordinanza n. 25090/2026, di accoglimento del ricorso incidentale ivi

proposto dalla società avverso la statuizione della pronuncia d'appello nella parte ad essa sfavorevole.

10. Le restanti doglianze rimangono assorbite.

11. In accoglimento, per quanto di ragione, del primo e del quarto motivo di ricorso, rigettato il secondo ed assorbiti gli altri, 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 in relazione al primo e quarto motivo, nei termini di cui in motivazione; rigetta il secondo motivo e dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti 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)