

Civile Sent. Sez. 5 Num. 22825 Anno 2025

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO

Data pubblicazione: 07/08/2025



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28702/2016 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa ex lege
dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

ABC ACQUA BENE COMUNE NAPOLI, con gli avvocati Gaetano
Ragucci, Adriana La Rocca, Rita Gradara

-controricorrente -

avverso la Sentenza delle Commissione Tributaria Regionale della
Campania n. 5831/2016 depositata il 20/06/2016.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del
05/06/2025 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

Udito il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore
generale dott. Michele di Mauro, che ha chiesto rigettarsi o
dichiararsi inammissibile il ricorso principale.

Uditi l'Avvocato dello Stato Erica Farinelli per l'Amministrazione
ricorrente e l'Avvocato Gaetano Ragucci per la controricorrente, che
hanno richiamato le conclusioni rassegnate in atti.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. TEB09T100053/2014, notificato
in data 11/11/2014, l'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione

Regionale della Campania accertava, nei confronti dell'Azienda Speciale Acqua Bene Comune Napoli (già A.R.I.N. - Azienda Risorse Idriche di Napoli SPA, ante trasformazione con effetto dall'aprile 2013), ai sensi degli artt. 39, comma 1, 40 e 41 bis, DPR 600/73, un reddito di impresa pari ad € 37.939.781,00 per l'anno di imposta 2005.

Era accertata una maggiore IRES di € 9.842.250,00, oltre ai relativi interessi e sanzioni, per un totale complessivo di € 19.685.100,00.

1.1. L'accertamento traeva origine e fondamento dalle risultanze emergenti dal processo verbale di constatazione, redatto dall'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale della Campania in data 9 marzo 2012 e dal questionario n. Q00024/2012 prot. N. 2012/35636 inviato all'Azienda Speciale A.R.I.N. notificato in data 13/07/2012.

1.2. L'Amministrazione finanziaria contestava alla società contribuente di avere omesso di effettuare la variazione in aumento del reddito in dichiarazione SC 2006, quadro RF, per tassazione della sopravvenienza attiva di euro 29.825.000,00 relativa all'utilizzo del "Fondo rischi da scissione".

1.3. Con particolare riferimento a tale recupero, l'Ufficio rappresentava che i rilievi determinati nell'ambito di tale attività di controllo prendevano le mosse da un'operazione societaria straordinaria di scissione parziale ex art. 115 D.Lgs. 267/2000 (T.U.E.L.) dell'allora azienda speciale del comune di Napoli - A.R.I.N. la quale, a seguito di delibera n. 200 del Consiglio comunale di Napoli del 30 ottobre del 2000, dava luogo alla costituzione dell'A.R.I.N. - Azienda Risorse Idriche di Napoli SPA, in qualità di beneficiaria neocostituita ai sensi dell'art. 115 del D.Lgs. n. 267 del 18 agosto 2000.

1.4. Al fine di definire il valore dei beni patrimoniali oggetto di scissione il comma 3 del suddetto art. 115 prevedeva l'obbligo di una perizia giurata di stima; il successivo comma 6 del medesimo

articolo stabiliva l'esenzione fiscale del conferimento e dell'assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società neo costituite.

1.5. Ciò premesso, nella fattispecie in questione, la perizia di stima individuava, tra le altre, una passività potenziale, ossia un fondo rischi - pari ad euro 162.425.464 (corrispondente alla differenza tra i debiti rimasti in capo alla scissa e per i quali sussiste la responsabilità sussidiaria della beneficiaria, pari ad euro 221.647.446,00 ed i crediti, valutati in euro 59.222.138,00, anch'essi rimasti in capo alla scissa e nei confronti dei quali la beneficiaria può eventualmente esercitare il diritto di rivalsa) da iscrivere in capo alla beneficiaria (l'ARIN Spa) per effetto dell'operazione di scissione parziale, in relazione alla responsabilità sussidiaria, ex art. 2504 decies del c.c. razione temporis vigente, per i debiti rimasti in capo all'azienda speciale scissa e calcolati dal perito al netto dei crediti altrettanto rimasti in capo alla scissa e nei confronti dei quali la beneficiaria poteva esercitare eventualmente il diritto di rivalsa.

Pertanto, il suddetto fondo rischi era da considerarsi come la misura della responsabilità della beneficiaria ARIN SPA, qualora i debiti non fossero stati onorati dall'azienda speciale (scissa), obbligata in via principale.

1.6. Nell'anno 2005, a seguito di una transazione tra l'azienda speciale ed il Comune di Napoli, quest'ultimo rinunciava a crediti per euro 29.825.000,00 e - contestualmente il fondo rischi da scissione, iscritto nel bilancio della beneficiaria, subiva un decremento di pari importo e si riduceva ad euro 132.600.464,00. Al decremento del fondo rischi corrispondeva un contestuale aumento della riserva da scissione, senza alcun effetto sul conto economico.

1.7. L'Ufficio contestava che il suddetto utilizzo del fondo costituiva una operazione straordinaria che determinava l'emersione di

maggiori valori fiscalmente riconosciuti. Rilevava che l'operazione di scissione posta in essere era soggetta ad un regime derogatorio rispetto al regime ordinario previsto dal TUIR, che di conseguenza il fondo rischi da scissione doveva ritenersi un fondo fiscalmente rilevante (ossia dedotto) e che pertanto qualunque utilizzo ne determinava la tassazione.

1.8. Dunque, in virtù della rilevanza fiscale dell'elemento passivo patrimoniale rappresentato dal suddetto "fondo rischi da scissione", l'Ufficio procedeva ad accertare, per l'anno 2005, maggiori componenti positivi ai fini IRAP per euro 29.825.000,00, corrispondenti all'importo del fondo rischi da scissione divenuto esuberante (a seguito della rinuncia al credito da parte del Comune di Napoli) e ridondante sia giuridicamente sia economicamente e, dunque, da stralciare dallo stato patrimoniale societario dell'ARIN Spa.

2. Il ricorso proposto dall'ente veniva accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, con decisione che veniva quindi confermata dalla CTR della Campania, con la sentenza indicata in epigrafe.

2.1. I giudici del merito, accogliendo la censura sollevata in via pregiudiziale dalla contribuente, rilevavano la nullità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 2 comma 4 D.Lgs. 218/1997, in quanto basato su una valutazione diversa dei medesimi elementi già valutati in una precedente verifica, conclusasi, per lo stesso anno d'imposta, con un accertamento con adesione, in assenza dei nuovi e necessari elementi prescritti dalla richiamata disposizione normativa.

2.2. La CTR, tuttavia, pur rilevando che «L'infondatezza dell'unico motivo di impugnazione sarebbe già di per sé esauriente a giustificare il rigetto dell'impugnazione», ha ritenuto non inutile «spendere qualche parola anche sul terzo motivo espressamente riproposto in questo grado», con cui l'Amministrazione ribadiva che

il fondo rischi da scissione dovesse ritenersi fiscalmente rilevante, ritenendolo infondato.

3. Avverso la predetta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate con quattro motivi e resiste l'Agenzia speciale con controricorso.

4. Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Michele di Mauro, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo il rigetto del ricorso.

Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c.

Lamenta la ricorrente che la Commissione tributaria regionale sia incorsa nella violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato sancito dall'art. 112 c.p.c. e nella violazione dell'art. 132 c.p.c., laddove ha annullato l'avviso di accertamento impugnato, poiché emesso in violazione del principio di unicità dell'accertamento di cui all'art. 2, comma 4, del d.P.R. n. 218/1997 e all'art. 57, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, in assenza del presupposto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

1.1. Il motivo di ricorso è inammissibile, in quanto il medesimo capo della decisione viene censurato in relazione a profili tra loro incompatibili.

Ha a tale riguardo affermato questa Corte che «In tema di ricorso per cassazione, il vizio di omessa pronuncia, censurabile ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c., ricorre ove il giudice ometta completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, anche solo implicito di accoglimento o di rigetto ma comunque indispensabile per la soluzione del caso concreto, sulla domanda o sull'eccezione sottoposta al suo esame, mentre il vizio di omessa motivazione, dopo la riformulazione

dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia stato, ma sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si sia tradotto nella mancanza assoluta di motivazione, nella motivazione apparente, nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» (Cass. Sez. 5, 23/10/2024, n. 27551; Cass. Sez. 5, 05/03/2021, n. 6150).

2. Con il secondo strumento di impugnazione l'Amministrazione lamenta, in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 218/1997.

Deduce la ricorrente che la CTR, confermando la decisione di primo grado, abbia erroneamente rilevato la violazione del c.d. principio di unicità dell'accertamento.

2.1. Osserva che, in punto di fatto, non è in contestazione che l'attività sostanziale di controllo nei confronti della società appellata abbia avuto origine da una verifica fiscale a carattere parziale condotta dalla Guardia di Finanza, conclusasi con la redazione di un processo verbale di constatazione in data 30/03/2007.

Rileva che, tuttavia, il mero raffronto con il PVC redatto in data redatto dall'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale della Campania in data 9 marzo 2012 renderebbe conto della profonda diversità delle ipotesi di rettifica e della loro perfetta compatibilità, ed inoltre consentirebbe di comprendere che l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio si basava su elementi che non erano noti in precedenza all'Ufficio stesso, essendo emersi solo a seguito di una verifica operata dalla Direzione Regionale.

2.2. In particolare, osserva la ricorrente che, nel primo PVC, i militari verbalizzanti avevano solamente effettuato una "Riconciliazione delle voci di bilancio con i dati esposti nella dichiarazione delle imposte dirette", evidenziando che il controllo della corretta redazione del quadro contenente le variazioni in

aumento ed in diminuzione sotto l'aspetto formale non mostrava irregolarità. Il controllo effettuato in sede di verifica aveva pertanto riguardato solamente la corretta compilazione del prospetto delle variazioni in aumento ed in diminuzione del reddito fiscale sulla base dei valori riportati in bilancio, con contestazione di violazioni sostanziali in materia di IRES ed IRAP, aventi ad oggetto la contabilizzazione di componenti negativi di reddito non ammessi in deduzione per euro 2.798.500,00.

2.3. La società, nel luglio del 2009, presentava una istanza di accertamento con adesione, proponendo all'ufficio, per quanto riguarda l'anno di imposta 2005, l'adesione parziale ai rilievi contenuti del processo verbale di constatazione, adesione che si perfezionava sulla base del recupero a tassazione di costi non inerenti e non di competenza, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, per complessivi € 255.658,00.

2.4. Soggiunge l'Agenzia che gli elementi su cui si basava il nuovo avviso si rinvenivano, quindi, in epoca successiva al primo accertamento ed inoltre erano tali da modificare, nella sostanza, l'oggettività del presupposto di imposta.

Sostiene, a tale riguardo, che la rettifica non deve necessariamente riguardare attività diverse da quelle già considerate, in quanto la norma che si assume violata non pone limiti all'oggetto dell'integrazione.

Nel caso di specie, precisa la Difesa erariale, gli elementi posti a fondamento dell'atto impositivo erano stati rinvenuti nel 2012, a seguito del PVC redatto dall'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale della Campania in data 9 marzo 2012 e dal questionario n. Q00024/2012 prot. n. 2012/35636, inviato all'Azienda Speciale ARIN, notificato in data 13/07/2012.

In particolare, ponendo l'attenzione sull'operazione di scissione parziale realizzata dall'Azienda Speciale, si constatava un illegittimo utilizzo del fondo rischi da scissione anche per l'anno 2005.

In occasione del primo processo verbale non c'era stato, quindi, alcun controllo sostanziale sulla natura delle variazioni, sulle quali invece, si fondava il secondo PVC.

3. Giova a tale riguardo rammentare che, come affermato da questa Corte, «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, ipotesi che non ricorre in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del "materiale probatorio" già acquisito dall'ufficio, dovendosi ritenere che con l'emissione dell'avviso di rettifica l'amministrazione consumi il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a propria disposizione» (Cass. Sez. 5, 18/10/2018, n. 26191).

Si è, quindi, precisato che «In tema di accertamento delle imposte sui redditi, costituiscono dati la cui sopravvenuta conoscenza consente l'integrazione o la modificazione dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, 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 né l'art. 33 del medesimo decreto, che pone solo un dovere di reciproca collaborazione tra uffici finanziari e Guardia di finanza, né la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in quanto si tratta di uno strumento volto a favorire la sollecita emersione della materia imponibile, che non preclude, pertanto, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, anche ove definito con adesione» (Cass. Sez. 6, 22/01/2018, n. 1542).

3.1. In ragione dei richiamati principi, correttamente applicati dai giudici di appello, il motivo è infondato.

3.2. Nel caso di specie l'Agenzia delle entrate non ha infatti indicato né quali sarebbero i documenti nuovi reperiti dopo la prima verifica effettuata dalla Guardia di Finanza nel 2007 che avrebbero

giustificato l'accertamento integrativo impugnato, né i nuovi elementi da essi desumibili che l'Amministrazione Finanziaria non avrebbe potuto esaminare già in occasione del precedente accertamento in quanto in possesso di diverso ufficio fiscale, emergendo, al contrario, come l'accertamento integrativo impugnato si sia fondato su una mera rivalutazione degli elementi già verificati in precedenza.

3.3. Deve pertanto enunciarsi il seguente principio di diritto: «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».

4. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 115 T.U.E.L. L'Agenzia delle entrate ricorrente contesta la statuizione della CTR secondo cui la creazione in bilancio del "fondo rischi da scissione" non avrebbe comportato alcun vantaggio fiscale e/o l'iscrizione di maggiori valori nell'attivo, con conseguenze rilevanza fiscale.

4.1. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 88 del TUIR, laddove la CTR ha osservato che la rinuncia del Comune di Napoli, socio unico della società scissa, non determinando alcuna

sopravvenienza attiva nei confronti del debitore principale, non potrebbe determinare, di conseguenza, alcuna sopravvenienza passiva nei confronti della società beneficiaria, responsabile in via sussidiaria.

5. L'esame di tali motivi di ricorso diviene inammissibile, per carenza di interesse, in conseguenza della inammissibilità e infondatezza dei precedenti motivi.

5.1. A riguardo la CTR ha fondato la propria decisione di rigetto dell'appello dell'Amministrazione finanziaria su plurime rationes decidendi, ciascuna delle quali idonea a sorreggere la suddetta pronuncia, come d'altronde la stessa Commissione territoriale ha evidenziato.

5.2. In espressione della prima autonoma ratio decidendi, impugnata con i primi due motivi di ricorso, i giudici dell'appello hanno affermato che l'accertamento impugnato è stato emesso in violazione del principio di unicità dell'accertamento di cui all'art. 2, comma 4, del d.P.R. n. 218/1997 e all'art. 57, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, in assenza del presupposto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

5.3. Il rigetto delle doglianze relative a tale statuizione dispensa dall'esaminare i restanti motivi, la cui eventuale fondatezza non comporterebbe, comunque, l'accoglimento del ricorso, alla stregua del principio secondo cui: «Nel caso in cui venga impugnata con ricorso per cassazione una sentenza (o un capo di questa) che si fondi su più ragioni, tutte autonomamente idonee a sorreggerla, è necessario, per giungere alla cassazione della pronuncia, non solo che ciascuna di esse abbia formato oggetto di specifica censura, ma anche che il ricorso abbia esito positivo nella sua interezza con l'accoglimento di tutte le censure, affinché si realizzi lo scopo proprio di tale mezzo di impugnazione, il quale deve mirare alla cassazione della sentenza, "in toto" o nel suo singolo capo, per tutte le ragioni che autonomamente l'una o l'altro sorreggano. Ne

consegue che è sufficiente che anche una sola delle dette ragioni non abbia formato oggetto di censura, ovvero, pur essendo stata impugnata, sia respinta, perché il ricorso o il motivo di impugnazione avverso il singolo capo di essa, debba essere respinto nella sua interezza, divenendo inammissibili, per difetto di interesse, le censure avverso le altre ragioni poste a base della sentenza o del capo impugnato» (Cass. Sez. U., 8 agosto 2005, n. 16602; in senso conforme anche la giurisprudenza successiva, ex plurimis, tra le più recenti, Cass. 18 aprile 2019, n. 10815; Cass. 6 luglio 2020, n. 13880; Cass. 14 agosto 2020, n. 17182).

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrata pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio n. 115, art. 13 comma 1-*quater* (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 29.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 05/06/2025.