



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

|                           |                  |
|---------------------------|------------------|
| LUCIO NAPOLITANO          | Presidente       |
| ROBERTA CRUCITTI          | Consigliere      |
| VALENTINO LENOCI          | Consigliere      |
| MARCELLO MARIA FRACANZANI | Consigliere Rel. |
| ANDREA ANTONIO SALEMME    | Consigliere      |

Oggetto:

IRES - tassazione  
delle rimanenze di  
cantieri - dei  
lavori accessori e  
delle varianti in  
corso d'opera -  
**principio di  
diritto.**

Ud.10/09/2025 PU

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 26685/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*, *ex lege* domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

[redacted] SCPA, in persona del legale  
rappresentante *pro tempore*, sig. [redacted]

[redacted] rappresentate e  
difese dall'avvocato [redacted] che

ha indicato indirizzo PEC: [redacted]



-controricorrenti-

nonché contro

in proprio;

-intimato-

avverso la SENTENZA di Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 1141/2019 depositata il 11/02/2019.

Udita la relazione del co: Marcello Maria Fracanzani;

Udito il Pubblico Ministero, in persona del sost. Procuratore generale, dott. Fulvio Troncone, che ha chiesto l'accoglimento dei primi due profili dell'unico motivo di ricorso;

Uditi per le parti l'Avvocato dello Stato Francesca D'Ambrosio e l'Avv. per la parte contribuente.

### **FATTI DI CAUSA**

La soc. s.c.p.a. era oggetto di indagini finanziarie nel periodo di imposta 2008, segnatamente per un'operazione di cessione di ramo d'azienda a favore della s.c.p.a., con particolare riguardo a tre profili contabili che erano ritenuti artati ed elusivi, donde scaturiva la ripresa a tassazione.

Nello specifico, per quanto interessa il prosieguo della trattazione, veniva rilevato:

a) le rimanenze finali delle opere in corso al momento della cessione erano riassunte nei ricavi del conto economico, sminuendone il valore;

b) nel conto era iscritta una consistente posta passiva, ottenuta includendo tale conto nelle passività dello stato patrimoniale della cedente;



c) in sede di cessione era stato neutralizzato il valore dell'avviamento, che invece la cessionaria aveva considerato nel proprio bilancio tra le immobilizzazioni immateriali, con ammortamento in 18 anni.

Il giudice di prossimità accoglieva parzialmente le ragioni della parte contribuente, donde entrambe le parti proponevano appello avverso i capi di propria soccombenza che esitava nell'accoglimento dell'impugnazione principale di parte privata e nel rigetto del gravame incidentale di parte pubblica, annullando quindi *in toto* la ripresa a tassazione.

Avverso la sentenza di secondo grado ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, con il patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato, affidandosi ad unico motivo, articolato su tre profili, cui replica la parte contribuente con tempestivo controricorso.

In prossimità dell'udienza, il Pubblico Ministero, in persona del sost. Procuratore generale, dott. Fulvio Troncone, ha depositato requisitoria in forma di memoria, concludendo per l'accoglimento dei primi due profili di ricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Viene proposto unico articolato motivo di ricorso.

1.1. Con l'unico motivo di ricorso si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile per violazione degli articoli 86, 88 e 93 del d.P.R. n. 917/1986, nonché dell'art. 2426 del codice civile. Nello specifico, si contesta la violazione dei criteri contabili per aver riassunto le rimanenze finali delle opere in corso al momento della cessione nel conto economico, senza guardare agli effettivi stati di avanzamento. Si contesta altresì la consistente posta passiva inserita nello stato patrimoniale, tale da azzerare la convenienza economica della cessione, contro l'*id quod plerumque accidit*. Infine, si contesta la violazione delle prefate norme con riguardo al calcolo dell'avviamento che risulta non contabilizzato nel calcolo della plusvalenza da cessione. Nella



sostanza, la censura si articola nella reiterata violazione delle norme contabili, allo scopo di sminuire le attività ed aumentare le passività dell'operazione, ai fini di sottrarre valore imponibile.

2. Vanno esaminate con priorità le eccezioni pregiudiziali sollevate dalla parte contribuente nel proprio controricorso.

2.1. Si oppone che il ricorso si sostanzi in una richiesta di revisione del merito e, pertanto, sia inammissibile. Così non è, vertendosi in tema di corretta applicazione di norme, segnatamente delle disposizioni che presiedono alle plusvalenze patrimoniali, alle sopravvenienze attive ed al valore delle opere pluriennali, regolandone il sistema di contabilizzazione. Trattasi quindi, all'evidenza di profili di legittimità correttamente censurati secondo il parametro di cui all'art 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile.

2.2. Si eccepisce ancora che il ricorso non faccia richiamo agli scritti processuali dei gradi di merito, onde consentire la verifica della sussistenza delle allegazioni difensive, in spregio al principio di esaustività e completezza del ricorso, ai sensi dell'art. 366 del codice di rito civile. Deve rilevarsi che il ricorso riporti gli stralci degli atti impositivi e che le difese di parte siano individuate -e non contestate- nella sentenza in scrutinio, donde sovrabbondante sarebbe ogni ulteriore richiamo.

È stato recentemente affermato che il principio di esaustività del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, comma 1, n. 6), c.p.c. – quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021 - non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno



delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (Cass. S.U. n. 8950/2022).

2.3. Si obietta l'inammissibilità del ricorso per difetto di specificità dei motivi di impugnazione. Così non è, poiché i profili censori richiamano i precitati articoli del d.P.R. n. 917/1986 e ne individuano i passaggi motivati della sentenza, dove tali regole sarebbero state violate, portando all'attenzione di questa Suprema Corte di legittimità i profili specifici di censura.

2.4. Altresì, si afferma che il ricorso sarebbe inammissibile perché la sentenza in scrutinio ha deciso secondo gli orientamenti di questa Corte e la parte pubblica non avrebbe offerto ragioni per discostarsene. In verità, il ricorso prospetta argomentazioni specifiche in ordine alle poste contabili del caso in esame che non possono essere immediatamente sussunte in precedenti di questa Corte.

2.5. Si afferma infine l'inammissibilità del primo motivo di censura perché sostanziatosi, già in primo grado, in una contestazione differente rispetto all'atto impositivo, in violazione dell'immodificabilità dell'atto di accertamento. Tale eccezione non può essere esaminata, perché su tale profilo la parte privata non ha proposto appello, donde si è cristallizzato il capo di sentenza, in ossequio al principio del giudicato interno o a formazione progressiva.

In definitiva, le eccezioni sono infondate ed il ricorso può essere esaminato.

3. Il primo profilo di censura è fondato e merita accoglimento. Ed infatti sussiste l'affermata violazione della prescrizione di cui all'art. 93 d.P.R. n. 917/1986 (cfr. p. 14, primo capoverso, del ricorso) in base al quale le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, di modo



che sembra persuasivo il rilievo compiuto dai verbalizzanti, <sup>la dove</sup> si sono avvalsi degli stati di avanzamento lavori sottoscritti dai tecnici professionisti alla data della cessione del ramo d'azienda e basati sulla contabilità dei lavori svolti sino a quella data (cfr. p. 11, primo capoverso, del ricorso).

A tale conclusione non osta la circostanza della diversa valutazione sotto il profilo dell'imposta di registro, che gode di autonomia normativa e concettuale.

3.1. Corretto è l'operato dei verificatori ed errata, sul punto, la sentenza in scrutinio, ove si consideri che le produzioni cedute debbono essere contabilizzate secondo i criteri delle rimanenze, secondo la contabilità dei lavori svolti fino a quel momento, come risultante dagli stati di avanzamento o dai s.a.l. sottoscritti dai tecnici delle parti. Ed infatti, in tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi degli artt. 92 e 93 del d.P.R. n. 917 del 1986, la valutazione delle giacenze relative a commesse ultrannuali deve essere effettuata con il criterio della percentuale di completamento che determina la suddivisione dell'utile totale che scaturisce dall'operazione nei vari esercizi di svolgimento della stessa ed in proporzione ai lavori eseguiti per ciascun periodo, al fine di evitare la concentrazione dell'imponibile nell'ultimo esercizio (cfr. Cass. V, n. 23692/2018). Altresì, la contabilizzazione deve svolgersi secondo il criterio delle "fotografia" con minimi aggiustamenti giustificati da un rinvio (non dalla cancellazione) di contabilizzazione ad un momento successivo per una veriore rappresentazione della realtà, ciò, del resto, in conformità anche al criterio di valutazione di cui all'art. 2426 n. 11, c.c. e di quanto stabilito dal principio OIC n. 23.

In questo senso erra il collegio di secondo grado, laddove (pag. 3, righe 6 e seguenti) consente una facoltà di deroga ai criteri generali, che non possono valere ai fini fiscali. Ed infatti, in tema di redditi di impresa, in caso di opere, forniture e servizi ultrannuali, ai sensi dell'art. 93, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 (già art. 60,



comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986), costituiscono **maggiorazioni** di prezzo, assoggettabili a tassazione in misura non inferiore al 50%, già al momento della richiesta, stante la certezza della pretesa, in quanto sorte dalla legge o dal contratto, i redditi derivanti da proventi accessori al contratto (vendita di materiali non impiegati), i corrispettivi per servizi aggiuntivi e gli aumenti o le diminuzioni del costo dei materiali o della manodopera, tali da determinare un aumento o una diminuzione superiore al decimo del prezzo complessivo convenuto, ex art. 1664 c.c.; non possono essere, invece, assoggettate a tassazione nell'anno della richiesta, in misura non inferiore al 50 %, non rientrando tra le maggiorazioni di prezzo, in assenza del requisito della certezza, le pretese relative alle "riserve di cantiere", sia quelle per maggiori compensi fondate su "varianti" in corso d'opera, che si sostanziano in mere proposte di modifica del negozio, sia quelle di carattere risarcitorio, che mirano unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore (cfr. Cass. V, n. 40049/2021).

3.2. Può quindi ribadirsi il seguente principio di diritto: In tema di redditi di impresa, in caso di opere, servizi o forniture ultrannuali, agli effetti dell'art. 93, secondo comma, d.P.R. n. 917/1986, costituiscono maggiorazioni di prezzo assoggettabili a tassazione già al momento della richiesta (stante la certezza delle pretese, in quanto scaturiti dalla legge o dal contratto) i redditi derivanti da proventi accessori al contratto, qual è la vendita di materiale non impiegato nell'appalto, i corrispettivi per i servizi aggiuntivi richiesti, le variazioni del costo dei materiali e della manodopera, ove incidenti nella variazione di almeno il 10% dell'importo complessivo del contratto, ai sensi dell'art. 1664 del codice civile. Mentre non sono soggette a tassazione nell'anno della richiesta sia le "riserve di cantiere", sia le "riserve per varianti in corso d'opera", poiché entrambe prive del requisito della certezza alla data di iscrizione nel libro giornale o nella contabilità di cantiere, sostanzandosi piuttosto



in proposte di modifica del negozio. Uguale sorte anche per le "riserve" che si traducono in istanze risarcitorie, poiché mirano alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore.

4. Corretta la ripresa a tassazione e viziata la sentenza impugnata anche con riguardo alla seconda ripresa a tassazione, relativa alla consistente posizione debitoria in capo alla cedente soc. [REDACTED] s.c.p.a., totalmente anomala nella prassi ed eccentrica alle disposizioni normative, giacché una vendita genera una posizione creditoria in capo al cedente, non mai una debitoria. Né la sentenza o la difesa privata superano nell'argomentazione tale regola, giustificandone la deroga.

Peraltro, come ben argomentato a pag. 15 del ricorso, è proprio l'ultima annotazione del conto [REDACTED] descritta come "asest. Rilievo cessione azienda" a costituire in perdita ciò che era attività, con un'operazione estranea alla regolarità e prassi contabile.

Né vale l'iscrizione come passività di un credito dichiarato per perso nei confronti di "Consorzio [REDACTED] s.c.a.r.l." del valore di oltre due milioni di euro (p. 2, quarto capoverso della sentenza in scrutinio), laddove non sia illustrato e descritto (ai sensi dell'art. 86 del TUIR) la connessione fra tale annotazione (riguardante un terzo) ed il contratto di cessione di ramo d'azienda che viene qui in rilievo.

Vale infatti il principio di coerenza delle scritture che debbono trovare giustificazione analitica e sintetica, onde evitare che sopravvenienze attive o passive possano essere allocate in diversi momenti o luoghi del bilancio.

4.1. Nello specifico è stato affermato che in tema di imposte sui redditi d'impresa, la sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, necessitando del sopraggiungere di un evento, in un esercizio successivo a quello di imputazione, idoneo ad estinguere con certezza il costo o il debito registrato, non si verifica con la semplice iscrizione di un debito tra le passività, non ancora assolto negli esercizi successivi, con la



conseguenza che l'iscrizione in bilancio di una posta passiva, per errore o perché fittizia, non comporta l'iscrizione di una sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui l'errore sia stato corretto o la fittizietà sia stata dichiarata o accertata, dovendosi al contrario imputare la rettifica all'esercizio in cui l'iscrizione della componente negativa sia avvenuta per errore o per falsità. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva erroneamente qualificato come sopravvenienza attiva un debito iscritto senza modifiche in più esercizi successivi, ancorché non pagato ed in assenza di un evento oggettivo di cancellazione della posta attiva) (cfr. Cass. T., n 3901/2023).

4.2. *In limine*, va osservato che la sentenza in scrutinio si richiama alla CTU relativa al processo penale, laddove non affronta specificamente il punto, ma si limita ad affermare la regolarità dell'operato contabile, senza confrontarsi specificamente con il dato normativo fiscale e giustificarne lo scostamento dalla corretta interpretazione come indicata da questa Suprema Corte di legittimità.

5. Altresì è corretto il terzo profilo del motivo di ricorso e della correlata ripresa a tassazione, donde viziata è sul punto la sentenza in scrutinio, che ha pronunciato in spregio dell'art. 86 TUIR.

5.1. Ed infatti, l'avviamento risulta esser stato neutralizzato attraverso la scrittura di assestamento "rilievo cessione azienda", distogliendolo quindi dal conto economico dell'esercizio. Un tanto si pone in contrasto con l'iscrizione nel bilancio della cessionaria fra le immobilizzazioni materiali, cespiti per cui è stato pagato un prezzo. Ne consegue che coerentemente tale valore concorre alla formazione dell'utile imponibile.

6. In definitiva, il ricorso è fondato e merita accoglimento, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perché si uniformi a sopra indicati principi.

**P.Q.M.**



La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, **cassa la** sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, il 10/09/2025.

Il Relatore

Marcello M. FRACANZANI

Il Presidente

Lucio NAPOLITANO

