

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22726 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: DI MARZIO PAOLO
Data pubblicazione: 06/07/2026

Oggetto: Ires, Iva ed Irap, 2004
- Criteri di imputazione delle
rimanenze finali - Affermato
finanziamento di committenti.

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- ricorrente -

contro

Le Muse Costruzioni S.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa a margine del controricorso, dall'Avv.to Alessandra Leggio del Foro di Catania, che ha indicato recapito PEC;

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 2422, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, il 23.5.2017, e pubblicata il 28.6.2017;

ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. A seguito di indagini svolte dalla Guardia di Finanza, e concluse con Processi Verbali di Costatazione consegnati alla contribuente, l'Amministrazione finanziaria notificava a Le Muse Costruzioni S.r.l., attiva nell'industria delle costruzioni immobiliari, l'avviso di accertamento n. RJ803A200648, mediante il quale contestava il maggior reddito conseguito e non sottoposto ad imposizione in relazione all'anno 2004, con riferimento ai tributi dell'Ires, dell'Iva e dell'Irap. Per quanto di interesse in questa sede, operava rilievi in materia di maggiori elementi positivi non dichiarati, per aver contabilizzato in bilancio le rimanenze finali per lavori ultrannuali al prezzo di costo anziché secondo il criterio dello stato di avanzamento, in assenza della prescritta autorizzazione amministrativa, nonché in materia di operazioni imponibili non fatturate in relazione ad acconti ricevuti.

2. La contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Catania proponendo plurime censure e sostenendo, tra l'altro, che l'autorizzazione di cui innanzi rivestiva un valore esclusivamente formale, e che le somme versate dalle partner commerciali costituivano meri finanziamenti da parte di committenti, esenti da Iva, e non redditi occultati ricevuti a titolo di acconto. La CTP riteneva fondate le difese proposte dalla contribuente, ed annullava l'avviso di accertamento.

3. Avverso la sentenza sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio spiegava appello l'Agenzia delle Entrate. La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, confermava la decisione di primo grado.

4. L'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione assunta dal giudice dell'appello, affidandosi a tre strumenti di impugnazione. La società resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione dell'art. 2909 c.c., invocando l'applicazione del giudicato esterno dipendente dalla decisione della C.T.R. della Sicilia sul precedente relativo all'anno d'imposta 2003, in cui si ponevano tra le stesse parti le medesime questioni, circa la necessità dell'autorizzazione di cui all'art. 60, comma 5 del Tuir, per poter procedere all'imputazione delle rimanenze finali relative ai lavori ultrannuali al prezzo di costo anziché per stato di avanzamento.

1.1. Invero non sussistono le condizioni perché possa ritenersi operante un giudicato esterno.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, non ha avuto cura di illustrare nel dettaglio quali siano gli elementi in comune che permetterebbero di ritenere estensibile la pronuncia della C.T.R. relativa all'anno 2003 all'anno 2004.

Non solo. Non chiarisce, la ricorrente, perché non abbia inteso far valere il preteso giudicato esterno innanzi al giudice dell'appello, tenuto conto che la sentenza invocata è stata pronunciata il 13.12.2016, mentre il presente giudizio è stato trattenuto in decisione il 23.5.2017.

Ancora, la società afferma in controricorso di essersi tempestivamente adeguata all'orientamento interpretativo espresso dall'Amministrazione finanziaria, e di avere regolarizzato le proprie scritture con la dichiarazione dei redditi tempestivamente presentata, ma l'Amministrazione finanziaria non ha specificamente replicato con memoria a questa prospettazione, che renderebbe neppure confrontabile l'oggetto del presente giudizio, relativo all'anno 2004, con quello relativo all'anno 2003, quando la società non si era adeguata.

Il primo motivo di ricorso non risulta perciò fondato, e deve pertanto essere respinto.

2. Mediante il secondo strumento d'impugnazione, introdotto in via subordinata ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., l'Ente

impositore censura la violazione dell'art. 60 (ora art. 93), comma 5, del Dpr n. 917 del 1986 (Tuir), per non avere il giudice dell'appello rilevato che l'imputazione delle rimanenze al prezzo di costo, anziché secondo il criterio dello stato di avanzamento, è consentita all'operatore privato solo previa autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria, che non è stata richiesta, e tanto meno concessa, rimanendo irrilevante la successiva dichiarazione dei redditi presentata dalla società, perché comunque le rimanenze "sono state illegittimamente contabilizzate al costo" (ric., p. 8).

2.1. La CTR, con sintetiche espressioni, ha rilevato che "l'avviso di accertamento sul punto richiama i rilievi dei verificatori della Guardia di Finanza, ma non considera la successiva dichiarazione dei redditi presentata dalla società, nella quale i costi e le rimanenze finali sono diversamente appostati" (sent. CTR, p. 3).

Si è già ricordato che la società invoca di essersi adeguata, nella dichiarazione dei redditi tempestivamente depositata, alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

2.2. La CTR intendeva verosimilmente riferirsi a questa tesi della società, nella parte riprodotta della sua pronuncia, ma l'eccessiva sinteticità delle espressioni utilizzate non permette di comprendere esattamente quale sia stata la valutazione operata dal giudice dell'appello.

Secondo l'Amministrazione finanziaria la società avrebbe modificato l'appostazione contabile delle rimanenze finali, ma tanto non modificherebbe la stima delle stesse al valore di costo, anziché secondo il criterio degli stati di avanzamento. La contribuente sostiene invece di essersi adeguata alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

Su questa decisiva questione la CTR non si esprime, rimanendo poi ancora da valutare, se del caso, se debba ritenersi consentito provvedere all'imputazione delle rimanenze per lavori ultrannuali al prezzo di costo in assenza di autorizzazione.

Il secondo strumento d'impugnazione risulta pertanto fondato, e deve perciò essere accolto.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., l'Ente impositore critica la nullità della decisione del giudice del gravame, in conseguenza della violazione dell'art. 53 del Dpr n. 546 del 1992, per aver dichiarato "inammissibile" per difetto di specificità la sempre confermata censura di non credibilità della prospettazione di controparte secondo cui le somme versate da partner commerciali della contribuente costituissero dei finanziamenti, esenti da Iva, e non degli acconti sulle opere edili da realizzare.

3.1. In proposito la CTR scrive solo che "Il quinto motivo (relativo all'omessa fatturazione di importi imponibili) è inammissibile per difetto di specificità, in quanto non tiene conto della precisa motivazione della sentenza impugnata sul punto (p. 2)".

3.2. Merita allora di essere ricordato che alcune somme ricevute da partner commerciali sono state contabilizzate dalla contribuente quali finanziamenti esenti da Iva, mentre l'Amministrazione finanziaria ritiene che le somme corrisposte da committenti, nel corso dell'esecuzione di opere edili, abbiano natura di acconti sulle opere a realizzarsi, e debbano pertanto essere assoggettati ad imposizione.

3.2.1. La valutazione espressa dalla CTR non appare condivisibile.

A parte che l'Amministrazione finanziaria ha avuto cura di riportare le sintetiche ma chiare critiche proposte avverso la pronuncia di primo grado in merito, non può non evidenziarsi che l'Agenzia delle Entrate ha sempre difeso la fondatezza dell'avviso di accertamento, domandandone l'integrale conferma.

Questa Corte regolatrice ha avuto modo di chiarire in proposito, condivisibilmente, che nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato,

come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito, Cass. sez. V, 29.2.2012, n. 3064.

La contestazione era stata pertanto ritualmente riproposta in grado di appello, ed il giudice del gravame avrebbe dovuto pronunciarsi nel merito in proposito.

Anche il terzo motivo di ricorso risulta pertanto fondato e deve perciò essere accolto.

4. In definitiva devono essere accolti il secondo ed il terzo motivo di ricorso, rigettato il primo, e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, perché proceda a nuovo esame.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, e provveda anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 2 luglio 2026.

Il Presidente

Roberta Crucitti