Civile Ord. Sez. 5 Num. 26067 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 01/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17933/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

LUCENTE GIOVANNI (c.f. LCNGNN63T22I533F);

-intimato-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n. 228/2022 depositata l'11/1/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/9/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dal ricorso per cassazione risulta che Giovanni Lucente impugnava l'avviso di accertamento n. TY501FG02519

avente ad oggetto maggiori IVA, IRPEF ed IRAP relative all'anno 2012, derivanti da componenti positivi di reddito non contabilizzati per complessivi € 245.154 ed in particolare: € 110.000, oltre IVA al 21% pari ad € 23.100, per somme pagate da Giovanni Trafficante per lavori di ristrutturazione dell'immobile sito in Sciacca, alla Via Lido Esperanto n. 1; € 135.154, oltre IVA al 4% per € 5.406,16, per lavori di costruzione effettuati in favore della F.lli Zinna Costruzioni S.r.l..

Il contribuente sosteneva che le opere per le quali era dovuto l'importo di € 110.000 erano state completate nel 2013 e, dunque, erano state considerate nella dichiarazione dei redditi relativa a tale anno, in quanto le somme percepite precedentemente costituivano solo acconti; inoltre, per l'IVA andava applicata l'aliquota del 10% e non quella ordinaria del 21%; il rimanente importo derivava invece dalla valutazione di un immobile ricevuto in permuta che non era stato considerato nel 2012, in quanto il relativo atto non si era perfezionato.

2. La Commissione tributaria provinciale di Agrigento rigettava il ricorso.

Il contribuente proponeva appello e la Commissione tributaria regionale della Sicilia lo accoglieva limitatamente alla questione relativa ai ricavi derivanti dalle opere svolte in favore del Trafficante; riteneva quindi legittimo *«l'avviso di accertamento impugnato ad eccezione della parte riguardante la mancata fatturazione di € 110.000,00, con IVA al 21%»*.

In proposito, osservava che, *«pur dovendosi riconoscere l'errore contabile della mancata fatturazione, appare evidente che l'intera operazione risulta contabilizzata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2013, quando la prestazione è stata completata. Si tratta dell'applicazione del principio della buona fede e della correttezza dei rapporti tra contribuente e fisco. Il pagamento delle sanzioni applicate, infatti, avrebbero come effetto il doppio pagamento dell'imposta dovuta. Le imposte, infatti, risultavano già pagate come chiaramente evidenziabile*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nella dichiarazione 2014, peraltro, già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria. La irregolarità contabile può ben considerarsi mero errore formale che non può avere le conseguenze in contestazione».

Riconosceva invece corretta l'applicazione dell'aliquota ordinaria, in mancanza di *«documentazione da cui risulti la tipologia dei lavori effettuati da cui far derivare l'applicazione della percentuale IVA agevolata»*.

3. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

Il contribuente non ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione degli artt. 93 d.P.R. 917/1986 e 6, comma 3°, d.P.R. 633/1972. L'Amministrazione ha osservato che, pur operando con riguardo ai ricavi il principio di competenza, i lavori non ultimati, in base all'art. 93 cit., vanno imputati al termine di ciascun anno tra i componenti positivi del reddito, quali rimanenze; nel caso di specie nulla di tutto ciò era avvenuto (nell'anno 2012 non risultavano contabilizzati né i ricavi, né le opere in corso quali rimanenze) e neppure era stata prodotta la documentazione indicata nell'art. 93, ultimo comma, d.P.R. 917/1986. Ha poi dedotto, con riguardo all'IVA, che, in base all'art. 6, comma 3°, d.P.R. 633/1972, andavano comunque emesse fatture per gli importi ricevuti a titolo di acconto.

1.2 Il motivo è fondato.

Va infatti osservato che se con riguardo ai corrispettivi delle prestazioni di servizi opera, in base all'art. 109, comma 2°, lett. b) d.P.R. 917/1986, il principio di competenza, occorre tenere presente, con riguardo alle "opere, forniture e servizi di durata ultrannuale" quanto stabilito dall'art. 93 d.P.R. 917/1986 che, nel testo *ratione temporis*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicabile alla presente fattispecie (anteriore alle modifiche introdotte con d.lgs. 192/2024), stabiliva che: *«1. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine 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, salvo il disposto del comma 4.*

2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.

3. (Comma abrogato)

4. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.

5. (Comma abrogato)

6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa».

Le opere incomplete compongono quindi il reddito, alle condizioni indicate dalla norma, nell'anno in cui vengono realizzate. Questa Corte, al riguardo, ha in più occasioni chiarito che *«in tema di determinazione del*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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» (Cass. n. 23692/2018; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 17902/2026).

Nel caso di specie non risulta che tale disciplina sia stata rispettata, sicché, a prescindere da ogni altra considerazione, non può ritenersi che la dichiarazione del ricavo totale nell'anno 2013 renda irrilevante la violazione della normativa riportata.

1.3 Quanto all'IVA, non vi è dubbio che dovevano essere emesse le fatture corrispondenti agli acconti versati, come espressamente previsto dall'art. 6, comma 4°, d.P.R. 633/1972.

1.4 Va infine osservato che la CTR della Sicilia ha accolto parzialmente in ricorso, ritenendo che siano state compiute delle violazioni meramente formali. Orbene, a parte la considerazione che tale circostanza potrebbe al più rilevare con riguardo alle sanzioni, non certo in relazione ai tributi, occorre tenere presente che *«in base al combinato disposto di cui agli artt. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000 e 6, comma 5-bis, del d.lgs. n. 472 del 1997, le violazioni tributarie possono essere "sostanziali", se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento, "formali", se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, oppure "meramente formali", perché non influenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecanti pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo; solo tali ultime violazioni non sono punibili per inoffensività, dovendo la valutazione concreta circa la natura "formale" o "meramente formale" della violazione compiersi in base*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'idoneità "ex ante" della condotta a recare detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo» (Cass. n. 21551/2025; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 28938/2022).

Deve quindi escludersi che le violazioni che, come nel caso di specie, incidono sulla determinazione della base imponibile ed in particolare quelle che riguardano l'imputazione temporale dei componenti di reddito (Cass. n. 24006/2018), possano qualificarsi come violazioni meramente formali.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c. per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c.. La ricorrente ha lamentato l'erronea valutazione della fattura n. 24/2013 quale prova del versamento del corrispettivo delle opere in questione nell'anno 2013; tale documento, infatti, recherebbe un importo differente (€ 115.000) e, nella descrizione, la dicitura "acconto" che indurrebbe ad escludere che i lavori siano stati completati nel 2013, come affermato nella sentenza impugnata.

2.2 Il motivo è inammissibile.

Va infatti osservato che «*una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si alleghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione*» (Cass. n. 6774/2022; in senso conforme, cfr. Cass. n. 1229/2019; Cass. n. 27000/2016).

L'Amministrazione avrebbe quindi al più dovuto denunciare il travisamento della prova – giacché ogni altra doglianza relativa alla valutazione della stessa attiene al merito (Cass. n. 9097/2017; Cass. n. 32505/2023) - con le modalità indicate dalle Sezioni Unite di questa Corte,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

secondo le quali *«il travisamento del contenuto oggettivo della prova - che ricorre in caso di svista concernente il fatto probatorio in sé e non di verifica logica della riconducibilità dell'informazione probatoria al fatto probatorio - trova il suo istituzionale rimedio nell'impugnazione per revocazione per errore di fatto, laddove ricorrano i presupposti richiesti dall'art. 395, n. 4, c.p.c., mentre - se il fatto probatorio ha costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare e, cioè, se il travisamento rifletta la lettura del fatto probatorio prospettata da una delle parti - il vizio va fatto valere ai sensi dell'art. 360, n. 4, o n. 5, c.p.c., a seconda che si tratti di fatto processuale o sostanziale»* (Cass. Sez. U. n. 5792/2024).

La ricorrente, tuttavia, non ha provveduto ad articolare il motivo di ricorso con tali modalità, sicché lo stesso è inammissibile.

3. In definitiva, va accolto il primo motivo di ricorso, mentre va dichiarato inammissibile il secondo. La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà ad una nuova valutazione della controversia alla luce della disciplina sopra richiamata, nonché in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 11/9/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale