

Sommario 11/2025

Editoriale

3

Approfondimenti dottrinali

Accertamento	- Nuova pubblicità "europea" per S.n.c. e S.a.s. e riflessi impositivi	4
---------------------	--	---

Riscossione	- La perizia necessaria delle notifiche agli irreperibili 	6
--------------------	---	---

Pratica professionale e contenzioso

Ricorso e contenzioso tributario	- Appello e nuovi documenti: regole consolidate e prospettive future	12
	- Difesa del socio e dei suoi eredi a seguito di contestazioni alla società	16

Difesa penale	- Frode fiscale e ricorrenti spunti di riflessione sulla corretta definizione del dolo 	20
----------------------	--	----

Imposte e tasse

Imposte sui redditi	- Rimanenze e commesse ultrannuali. Quali parametri di valutazione adottare	26
----------------------------	---	----

Fiscalità internazionale

Esterovestizione	- La prevalenza della libertà nella scelta di stabilimento 	30
-------------------------	--	----

Rubrica

Casi questioni e soluzioni	- Plusvalenza su immobili oggetto di Superbonus e i suggerimenti del Fisco forniti con la Risoluzione n. 62/2025	36
-----------------------------------	--	----

RIMANENZE E COMMESSE ULTRANNUALI. QUALI PARAMETRI DI VALUTAZIONE ADOTTARE

Art. 93 D.P.R. 917/1986 Tuir - Artt. 86-88 D.P.R. 917/1986 Tuir - Art. 2426, n. 11 c.c. - OIC 23 - Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. 16.10.2025, n. 27592

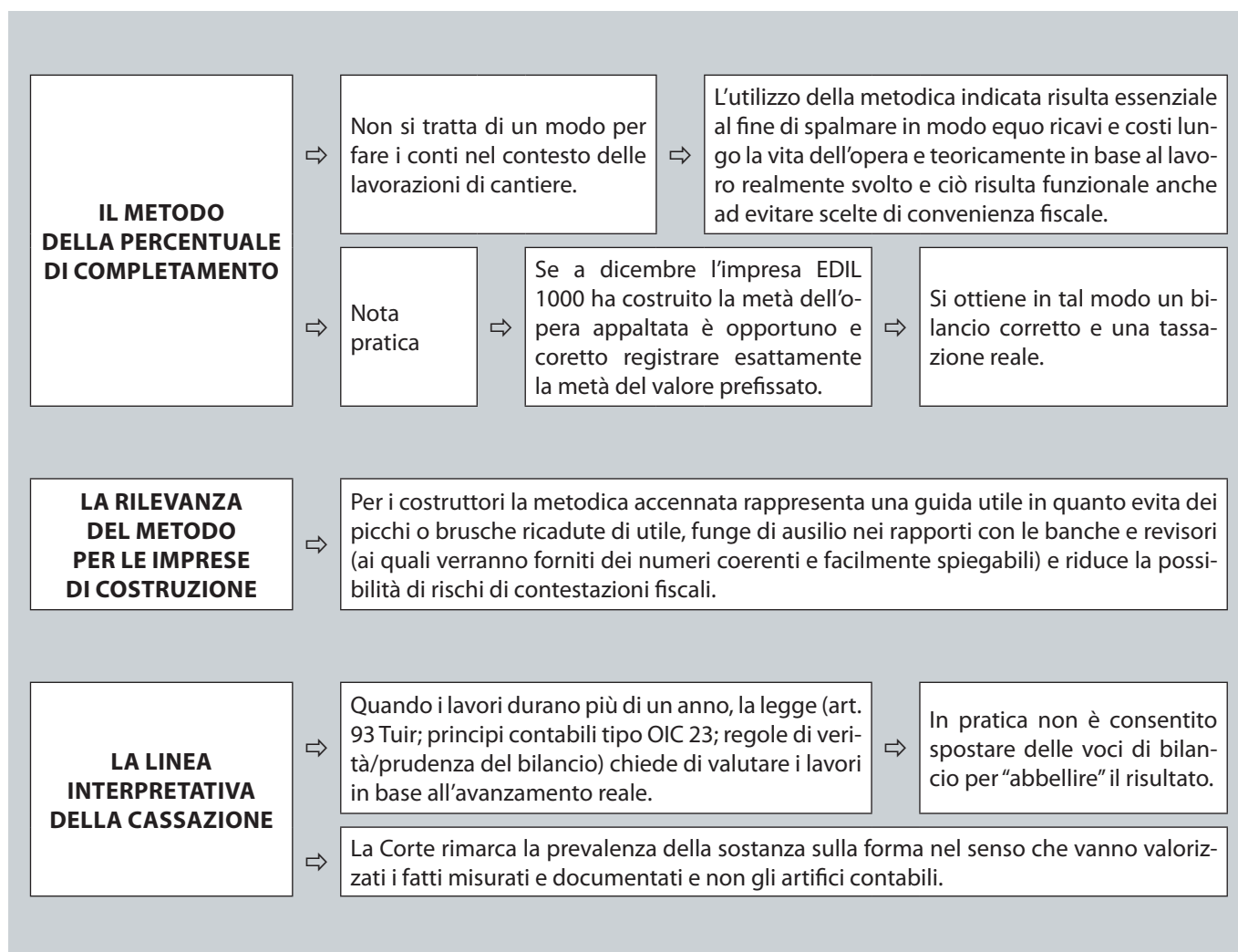
La Corte di Cassazione (sez. tributaria), con la sentenza 16.10.2025, n. 27592, mette un punto fermo su un tema che, per le imprese di costruzione, è tutt'altro che teorico sulle modalità di stima in bilancio e ai fini fiscali i lavori in corso su commessa che durano più di un esercizio.

La regola suggerita è semplice e non più discutibile! Deve essere applicato il criterio della percentuale di completamento, arrivando a valutare le rimanenze in proporzione ai lavori effettivamente eseguiti, misurati attraverso gli stati di avanzamento (S.A.L.), presenti e documentati fin dall'avvio del contratto.

Questo passaggio è importante perché elide delle pratiche poco trasparenti che, a fine anno, consentirebbero di traslare a piacimento costi e ricavi per "aggiustare" il risultato.

In ciò gli Ermellini richiamano la necessaria coerenza tra regole civilistiche (art. 2426, n. 11 c.c.) e fiscali (art. 93 Tuir).

La sentenza indica una strada praticabile e sicura: meno incertezze, meno rischi di rilievi e un profilo fiscale più prevedibile. Si tratta di una decisione da sfruttare come una sorta di bussola per le imprese del settore, che sono tenute ad adottare da subito il metodo della percentuale di completamento.



APPROFONDIMENTI

IL PRINCIPIO DI DIRITTO IN SINTESI

Contabilità e risultanze fiscali devono essere perfettamente allineate e coerenti. Il metodo della percentuale di completamento non rappresenta soltanto una metodica per operare dei conteggi di cantiere ma deve essere inteso alla stregua di uno strumento equo di distribuire il reddito d'impresa lungo la vita del cantiere, seguendo la progressione reale dei lavori e non logiche opportunistiche di fine esercizio.

L'INTERESSE PER I COSTRUTTORI

Per le imprese di costruzione, la citata decisione offre linee guida operative molto concrete da cui attingere.

GLI STEP DA SEGUIRE PER UNA VALUTAZIONE CONGRUA

DOCUMENTAZIONE E DOCUMENTABILITÀ DELL'AVANZAMENTO

È opportuno procedere in primis a una attenta e coerente documentazione dei S.A.L. e, soprattutto, tenere aggiornato, per ogni commessa, il raccordo tra lavori eseguiti, corrispettivi maturati e costi sostenuti.

LA DISTINZIONE DELLE COMPONENTI

In secondo luogo, è essenziale distinguere i costi diretti di cantiere (materiali, manodopera, subappalti) dai costi indiretti imputati alla commessa con criteri stabili e verificabili.

LA QUESTIONE "VARIANTI"

Nella corretta valutazione devono ulteriormente essere tracciate con attenzione e prudenza le relative varianti e lavorazioni "fuori capitolato", così che la percentuale di completamento rifletta davvero ciò che è stato fatto e concordato.

ACCONTI E ANTICIPAZIONI

Vanno gestite in modo trasparente acconti e anticipazioni, materiali già consegnati in cantiere e, se emergono, possibili perdite previste, senza rimandare la loro rilevazione all'ultimo momento.

IL VANTAGGIO DEL TRACCIAMENTO E DELLA COERENZA DEI CANTIERI

Sul piano contabile, si ottiene un bilancio più fedele, talché il valore delle rimanenze cresce o diminuisce in base al lavoro realmente svolto e non in base a scelte "di comodo". Sul piano fiscale, si riducono le contestazioni, nel senso che l'imputazione di ricavi e costi segue un criterio riconosciuto sia dal Codice civile sia dal Tuir, e i S.A.L. diventano la prova documentale che sostiene le cifre dichiarate.

ORIGINE DELLA CONTROVERSIA E PROFILI CONTABILI

LE VERIFICHE E LE CONTESTAZIONI

La vicenda trae origine da un'operazione di cessione di ramo d'azienda tra due società attive nel settore delle costruzioni. Nel corso della verifica fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha rilevato irregolarità nella rappresentazione delle rimanenze relative alle opere in corso e nella determinazione del valore dell'avviamento. La società cedente, in particolare, aveva incluso nei ricavi le rimanenze finali, riducendone il valore effettivo derivante dallo stato di avanzamento dei lavori, e aveva iscritto una passività non giustificata, tale da alterare la reale natura economica della cessione. Inoltre, il valore dell'avviamento era stato azzerato, mentre la società acquirente lo aveva registrato tra le immobilizzazioni immateriali, con successivo ammortamento.

IL CONTRASTO NORMATIVO

La Corte di Cassazione ha ritenuto queste operazioni in contrasto con le norme fiscali e civilistiche che disciplinano la corretta rappresentazione dei valori aziendali. Ha ribadito che, per le commesse ultrannuali, l'art. 93 Tuir impone di valutare le rimanenze secondo la percentuale di completamento determinata sulla base degli stati di avanzamento lavori (S.A.L.), e che non è consentito spostare artificiosamente componenti di reddito per ottenere vantaggi fiscali indebiti. In aggiunta, la Suprema Corte ha ricordato che il valore dell'avviamento rappresenta un elemento positivo da considerare ai sensi dell'art. 86 Tuir e che la contabilità deve rispettare i criteri di verità e prudenza imposti dall'art. 2426 c.c. e dai principi contabili nazionali (OIC 23).

I PRINCIPI RIAFFERMATI DALLA CASSAZIONE E IL VALORE PER LE IMPRESE

LA RIFORMA DEI GIUDIZI: MOTIVAZIONI

Riformando le decisioni dei giudici di merito, la Cassazione ha chiarito che la regola della percentuale di completamento non è una facoltà, ma un obbligo che assicura una corretta distribuzione del reddito nel tempo, coerente con l'effettivo andamento dell'attività produttiva. Tale criterio evita che i ricavi vengano concentrati in un solo esercizio o che si rinvi la tassazione a periodi successivi, alterando la rappresentazione del risultato d'impresa.

IL PREGIO DELLE INDICAZIONI FORNITE

La pronuncia valorizza, inoltre, un principio cardine dell'ordinamento contabile: la prevalenza della sostanza sulla forma.

Anche quando i contratti prevedono tempi lunghi o clausole particolari, la valutazione delle opere deve comunque riflettere la loro concreta esecuzione, a prescindere dagli artifici negoziali o contabili. Ne deriva che qualsiasi tentativo di mascherare il reale stato di avanzamento dei lavori o di ridurre il valore imponibile attraverso scritture fittizie può essere oggetto di sanzione.

QUALE ORIENTAMENTO VIENE FORNITO?

Con questa sentenza, la Suprema Corte fornisce un orientamento chiaro e operativo per il settore delle costruzioni: il rispetto rigoroso dell'art. 93 Tuir, degli artt. 86-88 Tuir e dell'art. 2426 c.c. non solo garantisce trasparenza e coerenza nei bilanci, ma tutela le imprese stesse, che possono così contare su criteri certi di imputazione del reddito e su una maggiore affidabilità fiscale e contabile. La decisione, in definitiva, promuove una cultura di correttezza e responsabilità, restituendo fiducia alle imprese che operano secondo principi di chiarezza e buona fede contabile.

BILANCIO CIVILISTICO E IMPONIBILE: LA TEORIA DEI VASI COMUNICANTI

Il bilancio può adottare cautele prudenziali per rappresentare fedelmente la realtà economica; tuttavia, tali aggiustamenti non possono scardinare i principi tributari di competenza, certezza e correlazione costi-ricavi. La Corte precisa che la "fotografia" civilistica non legittima abbellimenti fiscali. Se si rinvia una parte di utile per prudenza contabile, ciò non comporta automaticamente lo slittamento della tassazione se il requisito sostanziale (l'esecuzione dell'opera) è già maturato.

ANTIELUSIONE SOSTANZIALE E ONERE DELLA PROVA

L'impostazione censurata avrebbe aperto varchi elusivi: ridurre le rimanenze a ridosso della cessione per abbassare l'imponibile del cedente o gonfiare costi del cessionario. La Cassazione richiama un onere di tracciabilità: S.A.L. firmati, libretti di misura, stati contabili di cantiere, ordini e consegne, prospetti di maturazione costi. Senza queste ancora fattuali, la diversa valutazione è solo dichiarativa.

LE QUESTIONI GIURIDICHE OGGETTO DI ATTENZIONE

I LAVORI ULTRANNUALI NELL'ART. 93 TUIR

L'art. 93 D.P.R. 917/1986 regola la tassazione dei lavori "ultrannuali", cioè delle commesse che si estendono oltre l'anno. In pratica, la norma impone di stimare ogni anno il valore dei lavori in corso con il criterio della percentuale di completamento: costi sostenuti e utili maturati devono essere imputati al periodo in cui il cantiere avanza, non tutti alla fine. Quindi, il reddito si forma "per gradi", in proporzione allo stato di avanzamento, misurato con elementi oggettivi (S.A.L., consuntivi di cantiere, misurazioni tecniche).

Questo meccanismo ha una chiara funzione anti-elusiva: evita che si "schiacci" l'utile in un solo esercizio o che si rinvi la tassazione, alterando il risultato economico e la base imponibile. In questa prospettiva, l'art. 93 non è una regola astratta ma un presidio di equità temporale, perché allinea fisco e realtà produttiva: se i lavori procedono, una quota di ricavi e margini deve emergere nei conti e nel reddito dell'anno, senza forzature.

IL PRINCIPIO OIC 23

E LA RAPPRESENTAZIONE DELLE COMMESSE

L'OIC 23 (lavori in corso su ordinazione) fornisce i criteri contabili per rappresentare le commesse, in coerenza con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Pertanto, i ricavi si riconoscono man mano che l'opera è eseguita, se esistono condizioni di attendibilità (contratto definito, misurabilità del progresso, ragionevole certezza sui corrispettivi). Il documento ammette metodi tecnici diversi per stimare l'avanzamento (ad es. cost-to-cost, misurazioni fisiche, S.A.L. approvati), ma richiede coerenza, documentabilità e verificabilità. In pratica, l'OIC 23 e l'art. 93 esprimono il medesimo indirizzo operativo, nel senso che entrambi puntano a evitare salti improvvisi di risultato e a produrre un bilancio "vero", in cui rimanenze e utili maturati riflettano lo stato effettivo del cantiere in essere.

NOTA OPERATIVA

Pianificazione contabile deve prevedere dossier di commessa, tracciabilità dei costi diretti e dei costi indiretti imputati, una gestione ordinata di varianti e riserve, così da dare sostanza numerica a ciò che si porta in bilancio e in dichiarazione.

RICADUTE OPERATIVE E PREGI DEL METODO

Seguendo la percentuale di completamento, il reddito d'impresa si determina ogni anno in proporzione al progresso dell'opera: costi sostenuti e margine maturato entrano gradualmente a conto economico. Pertanto, anche in caso di cessione di ramo d'azienda, le rimanenze vanno valorizzate considerando i lavori eseguiti fino alla data di cessione; non è corretto "azzerare" componenti positive già maturate e documentate. Questo approccio riduce il rischio di contestazioni su spostamenti artificiosi di ricavi/costi e sulla sotto-stima dell'avviamento (che, se esiste e ha un prezzo, esprime valore economico e fiscale). In questa prospettiva, operare bene significa: 1) mantenere S.A.L. puntuali e approvati; 2) distinguere in modo stabile e motivato costi diretti e indiretti; 3) mappare varianti e oneri accessori; 4) aggiornare tempestivamente la valutazione delle rimanenze. Quindi, art. 93 Tuir e OIC 23, letti insieme, offrono linee guida chiare: tassazione coerente con l'avanzamento reale, bilanci più fedeli e maggiore trasparenza verso fisco, soci, finanziatori e controparti. Il risultato è una rappresentazione contabile più solida, che tutela l'impresa e rende più difendibili i dati in sede ispettiva o contenziosa.

IL CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO: ANALISI E CASISTICA

Il criterio della percentuale di completamento (o del “corso di esecuzione”) costituisce il cardine della disciplina delle opere pluriennali.

Tale metodo fonda sull’idea che i ricavi e i costi di un contratto di appalto ultrannuale non debbano essere concentrati nell’esercizio di ultimazione, ma ripartiti in base all’effettivo avanzamento dell’attività.

Secondo la Cassazione, i valori devono essere determinati in funzione della percentuale di completamento risultante dai documenti tecnici, non potendo il contribuente arbitrariamente rinviare la tassazione o ridurre il valore delle rimanenze mediante stime discrezionali.

ESAME DI CASI PRATICI

ESECUZIONE LAVORI MAGGIORE RISPETTO AL FATTURATO

Immaginiamo che EDIL 1000 che costruisce una grande cantiere da 8 milioni. Per terminare i lavori EDIL 1000 pensa di spendere 6,4 milioni. Alla fine del primo anno EDIL 1000 ha già speso 3,2 milioni e in linea teorica ci si ritrova già a quasi sei metà lavoro (si tratta infatti di 3,2 milioni su 6,4 milioni, pari al 50%). Metà del prezzo è 4 milioni e questo è il valore del lavoro già fatto nel periodo. Ora controllando la documentazione e le carte firmate dal cliente (quelle che permettono di emettere fattura). In pratica se valgono 3,6 milioni, c’è una differenza di + 400.000 (4,0 milioni – 3,6 milioni). Volendo esemplificare: hai costruito più di quanto il cliente ha già confermato documentalmente. In pratica, l’importo determinato di + 400.000 si tratta di un lavoro fatto ma non

ancora fatturato ed è questo che è il valore che va riportato in bilancio come rimanenza (un valore attivo).

NOTA OPERATIVA

Come procedere?

- *Calcola la percentuale di lavoro completato = Costi già spesi ÷ Costi totali previsti.*
- *Moltiplica questa percentuale per il prezzo del contratto così che ottieni il lavoro maturato, nel senso di determinare quanto vale il lavoro che hai fatto.*
- *Confronta poi il lavoro maturato con le carte firmate.*
- *Se la differenza è positiva, è rimanenza in quanto si tratta di un lavoro pronto ma non ancora fatturato.*

FATTURAZIONE MAGGIORE RISPETTO AI LAVORI ESEGUITI

Rimanendo nella casistica precedentemente esaminata, ipotizziamo che EDIL 1000 che costruisce una grande cantiere da 8 milioni. Per terminare i lavori EDIL 1000 pensa di spendere 6,4 milioni. Alla fine del primo anno EDIL 1000 ha già speso 3,2 milioni e in linea teorica ci si ritrova già a quasi sei metà lavoro (si tratta infatti di 3,2 milioni su 6,4 milioni, pari al 50%). Ora verificando quanto documentalmente disponibile in termini di documentazione sottoscritta ed approvata dal cliente per le opere fatturabili, ipotizziamo che si hanno conferme per lavori, per un importo di € 4.300.000 (documenti firmati), in tal caso ci si attesta su un valore di lavori svolti di – 300.000 rispetto al fatturabile.

Tale valore “meno 300.000” non costituisce una rimanenza, ma un debito verso il cliente (un anticipo che il cliente ti ha riconosciuto e che verrà coperto con lavoro futuro).