

# Corrispettivi relativi ad appalti pubblici – Imputazione a ricavi ai fini civilistici e fiscali

2 Aprile 2004

Tenuto conto delle numerose richieste di chiarimento pervenute circa la corretta individuazione, ai fini civilistici e fiscali, del momento in cui deve essere effettuato il passaggio contabile da rimanenze finali a ricavi d'esercizio per le opere oggetto di contratti di appalto di lavori pubblici, si precisa quanto segue.

Nell'ambito delle imposte sul reddito l'art.109 del nuovo TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, così come da ultimo modificato dal D.Lgs.12 dicembre 2003, n. 344) stabilisce, al comma 1, che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito imponibile secondo il principio di competenza, ossia nell'esercizio in cui gli stessi devono intendersi rispettivamente conseguiti o sostenuti a prescindere dall'effettivo incasso o pagamento.

Per quel che concerne in particolare le prestazioni di servizi, tra cui evidentemente rientrano anche i contratti di appalto, il comma 2, lett.b), del citato art.109 del nuovo TUIR prevede che, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, i corrispettivi si intendono conseguiti nell'esercizio in cui si verifica l'ultimazione della prestazione stessa.

Sino al compimento dell'opera, i lavori in corso su ordinazione costituiscono rimanenze valutate a costi se di durata infrannuale, o a corrispettivi se con tempo di esecuzione ultrannuale, ai sensi rispettivamente dell'art.92 e 93 del nuovo TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, così come da ultimo modificato dal D.Lgs.12 dicembre 2003, n. 344).

L'individuazione dell'esercizio in cui i corrispettivi relativi a tali opere devono essere imputati a ricavi (con il conseguente "passaggio contabile" delle stesse opere da rimanenze finali a componenti positivi reddituali) richiede, quindi, un'analisi circa il momento nel quale l'opera, oggetto dell'appalto, può intendersi ultimata ai sensi del citato art.109, comma 2, lett.b), del nuovo TUIR.

Al riguardo si evidenzia che, relativamente ad un appalto per la fornitura di macchinari "chiavi in mano" (quindi di un bene unitario), l'Amministrazione si è in passato espressa con la Circolare 17 maggio 2000, n. 98/E, affermando il principio secondo cui l'appalto può considerarsi ultimato, ai fini della configurazione del criterio di competenza, solo quando intervenga l'accettazione dell'opera da parte del committente con il conseguente perfezionamento del diritto dell'appaltatore al corrispettivo, ai sensi dell'art.1665 del codice civile.

Nello stesso senso si è espressa tra l'altro anche la Corte di Cassazione con la Sentenza 29 marzo 1996, n. 2928, nella quale viene precisato che, nell'ipotesi di contratti di appalto aventi ad oggetto una determinata opera unitariamente concepita (quindi non frazionabile in singole e distinte partite), la relativa prestazione deve intendersi ultimata, con la conseguente imponibilità dei corrispettivi come ricavi d'esercizio, a partire dal giorno in cui è intervenuta l'accettazione del committente, perché è quello il momento in cui si perfeziona il diritto dell'appaltatore al corrispettivo, a norma dell'art.1665 del codice civile.

Quanto sino ad ora evidenziato implica che, ai fini delle imposte sul reddito, i corrispettivi relativi a contratti di appalto, aventi ad oggetto la realizzazione di opere pattuite come oggetto unitario della commessa, assumono la qualificazione di ricavi nell'esercizio in cui si verifica l'accettazione definitiva della stessa opera da parte del committente.

Per ciò che concerne in particolare i contratti di appalto di lavori pubblici, si osserva che la specifica disciplina, di cui alla Legge quadro 11 febbraio 1994, n.109, nonché al relativo Regolamento di attuazione D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554, individua nell'approvazione definitiva del certificato di collaudo il momento di accettazione dell'opera da parte dell'Ente pubblico committente.

In particolare, l'art.28, comma 1, della Legge 109/1994 stabilisce, tra l'altro, che entro sei mesi dall'ultimazione dei lavori deve essere effettuato il collaudo finale dell'opera con la conseguente redazione del relativo certificato di collaudo, secondo le modalità definite dal Regolamento di attuazione (D.P.R. 554/1999).

Ai sensi del successivo comma 3 del medesimo art.28, nonché dell'art.199 del Regolamento attuativo (D.P.R. 554/1999), il certificato di collaudo ha comunque carattere provvisorio ed assume definitività decorsi due anni dalla data della relativa emissione. Trascorso tale periodo, il collaudo si intende approvato, ancorché l'atto formale di accettazione non sia intervenuto entro i due mesi successivi al biennio.

Inoltre, sino all'approvazione definitiva del collaudo (quindi sino allo scadere dei ventisei mesi dall'emissione del certificato provvisorio, se l'approvazione non sia intervenuta prima), l'appaltatore è tenuto alla garanzia per le difformità ed i vizi dell'opera indipendentemente dall'intervenuta liquidazione della rata di saldo, la quale non costituisce presunzione di accettazione dell'opera da parte dell'Ente committente ai sensi dell'art.1666, comma 2, del codice civile (art.28, commi 9 e 10, legge 109/1994; art.199, comma 3, e 205, comma 3, D.P.R. 554/1999).

Ciò implica che, a prescindere dall'intervenuta liquidazione del saldo, l'accettazione dell'opera può intendersi verificata esclusivamente al momento dell'approvazione definitiva del certificato di collaudo, quindi, in caso di mancata approvazione formale antecedente allo scadere del termine, decorsi ventisei mesi dall'emissione del certificato provvisorio. Solo in questo momento si perfeziona il diritto dell'appaltatore al corrispettivo, a norma dell'art.1665 del codice civile.

Sotto il profilo contabile e fiscale, stante quanto espresso dall'Amministrazione finanziaria e dalla Corte di Cassazione, si ritiene quindi, a parere della scrivente e in assenza di precise istruzioni amministrative in materia, che l'imputazione a ricavi dei corrispettivi relativi ad opere oggetto di contratti di appalto di lavori pubblici, con il conseguente "passaggio contabile" delle stesse da rimanenze finali a componenti positivi reddituali, debba avvenire nell'esercizio in cui intervenga l'approvazione definitiva del certificato di collaudo. Solo in questo momento l'opera può intendersi accettata in via definitiva dal committente e quindi "ultimata", ai sensi dell'art.109, comma 2, lett.b), del nuovo TUIR.

Di conseguenza, si ritiene corretto il comportamento tenuto in genere dalle imprese, per cui, sino a quando il certificato di collaudo provvisorio non assuma carattere di definitività, i lavori in corso di esecuzione vengono imputati a rimanenze finali. In sostanza, appare quindi, corretto operare il passaggio della commessa da rimanenza a ricavi d'esercizio quando intervenga la formale approvazione del collaudo provvisorio ovvero, in

manca di questa, allo scadere dei ventisei mesi dall' emissione del certificato provvisorio di collaudo, ossia al momento in cui l' opera si intende accettata in via definitiva dall' Ente committente.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, si porgono distinti saluti.