

Appalti di lavori pubblici - Imputazione dei ricavi - Chiarimenti ministeriali

3 Ottobre 2005

Con **Risoluzione del 26 settembre 2005, n. 133/E**, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato, per la prima volta dopo l'introduzione della legge quadro sui lavori pubblici, L.109/1994 e successive modificazioni e integrazioni, il tema della corretta imputazione, come ricavi d'esercizio, dei corrispettivi derivanti dall'esecuzione di lavori pubblici, precisando che questi risultano come ricavi imponibili già a conclusione del procedimento di emissione del certificato di collaudo provvisorio.

In particolare, il caso oggetto di chiarimenti riguarda una società che, realizzando in appalto opere pubbliche, sia di durata infrannuale che ultrannuale (di cui, rispettivamente, all'art. 92 e 93 del TUIR - DPR 917/1986), ha chiesto di conoscere in quale momento tali opere debbano considerarsi ultimate, ai fini dell'imputazione a ricavi dei relativi corrispettivi, secondo il principio di competenza dettato dall'art.109, comma 2, lett. b, del TUIR - DPR 917/1986 (stante il quale i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data di ultimazione della prestazione).

Al riguardo, a parere dell'Agenzia, tale momento coincide con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio e la successiva delibera di ammissione da parte della Stazione appaltante, senza che sia necessaria l'approvazione definitiva dello stesso, la quale, ad avviso dell'Amministrazione, risponde solo ad una esigenza formale. In tale momento, precisa l'Amministrazione, sussistono tutti gli elementi (ultimazione dei lavori, consegna delle opere, certezza e determinabilità dei ricavi) per far partecipare alla determinazione del reddito il corrispettivo pattuito per l'opera completata.

L'Agenzia perviene a tali conclusioni, attraverso l'esame della disciplina degli appalti delle opere pubbliche, dettata dalla legge 109/1994 e dal relativo regolamento di attuazione DPR 554/1999, con particolare riferimento alla normativa concernente il procedimento di collaudo e le modalità delle verifiche tecniche e della cadenza temporale delle attività da compiere.

In base a tali disposizioni, si afferma che l'accettazione dell'opera è riconducibile alla conclusione del procedimento relativo all'emissione del certificato di collaudo provvisorio, ed in particolare al momento in cui, in esito alla procedura, sorge il diritto alla liquidazione del corrispettivo e resta a carico dell'appaltatore solo la garanzia per vizi e difformità dell'opera.

In relazione a tali conclusioni, si precisa che l'orientamento espresso appare del tutto innovativo e che le motivazioni addotte dall'Amministrazione suscitano forti perplessità, tenuto conto della natura di norma speciale che riveste la legge quadro sui lavori pubblici (legge 109/1994) ed il relativo regolamento di attuazione (DPR 554/1999).

Tuttavia, trattandosi di una Risoluzione ministeriale, anche se emanata in risposta ad un interpello, i suoi contenuti assumono validità di carattere generale e si suggerisce alle imprese associate di adeguarsi alle istruzioni con essa fornite, ferma restando la possibilità di addivenire a soluzioni diverse in sede di contenzioso.

Il nuovo orientamento ministeriale supera, in tal modo, le precedenti fondate conclusioni (*cf.* [Corrispettivi relativi ad appalti pubblici - Imputazione a ricavi ai fini civilistici e fiscali del 2 aprile 2004](#)), in base alle quali i corrispettivi contrattuali relativi alle opere "provvisoriamente collaudate" venivano imputati come ricavi solo nell'esercizio in cui il collaudo avesse assunto carattere definitivo (quindi, o all'emissione del certificato di collaudo definitivo o con il decorrere di ventisei mesi dall'emissione del collaudo provvisorio).

In ogni caso, si evidenzia che, per quanto riguarda i contratti di appalto pluriennali, la pronuncia ministeriale non comporta nessuna sostanziale anticipazione del prelievo fiscale connesso all'utile della commessa, tenuto conto che la maggioranza delle imprese già adotta il criterio di valutazione delle rimanenze in base ai corrispettivi pattuiti.

Per contro, con riferimento ai contratti di appalto di durata infrannuale, la nuova pronuncia comporta, sia per quelli a cavallo d'anno che per i lavori iniziati e terminati nell'anno solare, che, a conclusione del procedimento di emissione del certificato di collaudo provvisorio, i corrispettivi debbano essere imputati a ricavi d'esercizio e concorrere, così, alla determinazione del reddito imponibile.

In conclusione, tenuto conto che l'art.109 del TUIR-DPR 917/1986 prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, il presupposto impositivo è rappresentato, per le prestazioni di servizi, dall'ultimazione dei lavori, gli stessi devono intendersi ultimati, in ogni caso, con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio, a prescindere dalla durata infrannuale o pluriennale dei lavori.

[4697-Risoluzione del 26 settembre 2005, n. 133-E.pdf](#)[Apri](#)