



Associazione
Dottori
Commercialisti

Milano

Via Fontana, 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.55.18.07.72
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
Sito internet: www.adcmi.it

ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI MILANO

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 157

TRATTAMENTO DELLE RICHIESTE DI MAGGIORAZIONI DI PREZZO NELL'AMBITO DELLE OPERE ULTRANNUALI

A) NON RIENTRANO FRA LE IPOTESI INDICATE NELL'ARTICOLO 93 COMMA 2 DEL D.P.R. N. 917/1986, RELATIVO ALLA VALUTAZIONE DELLE OPERE ULTRANNUALI, LE RICHIESTE CHE L'APPALTATORE FORMULA ALL'APPALTANTE PER OTTENERE IL PAGAMENTO DI SOMME RELATIVE A FATTI NON COLLEGATI A DISPOSIZIONI SPECIFICHE DI LEGGE NE' DIPENDENTI DA CLAUSOLE CONTRATTUALI.

B) TALI RICHIESTE ORIGINANO COSTI E RICAVI CHE CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO, SECONDO LE REGOLE GENERALI DELL'ART. 109, COMMA 1, DEL D.P.R. N. 917/1986 NELL'ESERCIZIO IN CUI SI VERIFICANO LE CONDIZIONI DI CERTEZZA E DI OBIETTIVA DETERMINABILITA'.

(A) Il secondo comma dell'art. 93 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di opere ultrannuali prevede che *“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 ...”*¹.

Nel rispetto delle disposizioni civilistiche, l'art. 93, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, ricomprende tra le *“maggiorazioni di prezzo”* opponibili al committente, quelle che discendono dall'applicazione:

- (i) «di disposizioni di legge»;
- (ii) «di clausole contrattuali».

Il legislatore ha inteso, così, distinguere le richieste fondate sulle pattuizioni concluse fra le parti ovvero su disposizioni di legge specifiche, cioè disposizioni che regolano specificamente la materia delle integrazioni o delle maggiorazioni del corrispettivo, dalle altre richieste che traggono titolo dai principi generali del diritto.

¹ Identica disposizione era contenuta nell'art. 60, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2003.

Dalla distinzione offerta dalla norma tributaria deriva che, oltre alle somme dovute in dipendenza del contratto stipulato, le sole richieste formulate dall'appaltatore in forza di disposizioni specifiche di legge (ad esempio, *ex art.* 1664 cod. civ. o in applicazione delle disposizioni speciali che regolano i lavori pubblici) sono disciplinate dall'articolo 93, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986.²

Di conseguenza, la norma tributaria sopra richiamata tiene conto delle maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore in applicazione di disposizioni specifiche di legge o di clausole contrattuali, ed esclude ogni ulteriore maggiorazione ad esse non collegate, quali, a titolo esemplificativo: (i) le richieste di risarcimento del danno; (ii) le somme pretese per prolungamento delle attività di cantiere oltre ai termini stabiliti; (iii) le attività eseguite oltre alle previsioni contrattuali che non siano state specificamente richieste dal committente, ma che siano state comunque rese dall'appaltatore.

(B) Ai fini della rilevazione in bilancio, il principio contabile n. 23 chiarisce che “la definizione dei corrispettivi aggiuntivi richiede normalmente tempi lunghi e può anche raggiungersi diversi anni dopo la chiusura della commessa, spesso a seguito di un giudizio arbitrale. Tale definizione comporta di frequente un ridimensionamento sostanziale degli importi richiesti. Conseguenza a ciò un elevato grado di incertezza sugli ammontari che verranno riconosciuti e sui tempi d'incasso. Pertanto, le predette richieste vanno contabilizzate con il rispetto del principio contabile della prudenza e quindi il ristoro dell'onere o l'esistenza del provento devono essere rilevati come differimento di costi o riconoscimento di ricavi, limitatamente agli ammontari la cui manifestazione e quantificazione siano ragionevolmente certi.

Se la contabilizzazione avviene in esercizi successivi alla chiusura della commessa, e se gli ammontari sono significativi, dovrà farsene menzione nella nota integrativa”³.

Ai fini fiscali, poiché l'art. 93, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 è norma speciale da utilizzarsi solo nei casi specifici previsti da tale comma, la rilevanza delle richieste di maggiorazione di prezzo ivi non considerate va individuata dalle parti contraenti utilizzando i principi generali stabiliti dall'art. 109, comma 1, secondo periodo, dello stesso D.P.R. n. 917/1986⁴.

Di conseguenza:

- l'appaltante considera fiscalmente rilevanti i costi derivanti dalle richieste avanzate dal prestatore del servizio solo quando si verificano i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità richiesti dalla norma;
- l'appaltatore considera come componenti positivi di reddito i ricavi per l'importo imputato in sede di formazione del bilancio di esercizio, determinato secondo i corretti criteri civilistici e contabili.

² Cfr. norma di comportamento 122 del giugno 1994.

³ Principio Contabile n. 23 del luglio 1997, Commissione per la statuizione dei principi contabili dei Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

⁴ Cfr. in questo senso sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 2 novembre 2001, n. 13582 secondo cui “ in caso contrario, infatti, verrebbe meno ogni corrispondenza tra il reddito sottoposto ad imposizione e quello realmente prodotto dal contribuente”.