

Attualità

Appalti pubblici, tassazione al collaudo

3 Ottobre 2005

Il certificato provvisorio rappresenta il momento in cui i lavori si considerano ultimati e i ricavi conseguiti



Con la **risoluzione n. 133/E** del 26 settembre, l'Agenzia delle Entrate attribuisce all'emissione del certificato di collaudo provvisorio, ai sensi dell'articolo 28 della legge 11 febbraio 1994, n. 109(1), il significato di consegna dell'opera ultimata da parte dell'appaltatore al committente e, in quanto tale, momento in cui considerare conseguiti i ricavi prodotti in dipendenza del contratto di appalto, ai fini dell'articolo 109, secondo comma, lettera b), del Tuir.

Tale problematica s'inserisce in un contesto normativo che intreccia i profili fiscali, in particolare il rispetto del principio di competenza nel reddito d'impresa in presenza di opere e servizi pluriennali, con il diritto civile e il diritto amministrativo.

Mediante il contratto d'appalto, ai sensi dell'articolo 1655 c.c., un soggetto, detto appaltatore, si obbliga, organizzando i mezzi necessari e assumendone il rischio d'impresa, a compiere un'opera o un servizio a favore di un altro soggetto, detto committente, verso un corrispettivo in danaro.

In base all'articolo 1665 c.c., salvo diversa pattuizione, l'appaltatore matura il diritto a percepire il corrispettivo quando l'opera viene accettata dal committente; infatti, quest'ultimo ha il diritto di controllare che l'opera compiuta sia conforme a quanto pattuito, prima di ricevere la consegna.

Il contratto d'appalto oggetto dell'interpello cui ha risposto la risoluzione in esame, è un contratto di appalto pubblico e, perciò, risulta disciplinato non solo dal citato articolo 1655 e seguenti del codice civile, per gli aspetti generali, ma anche dalla "legge Merloni" e dal suo regolamento di

attuazione, contenuto nel Dpr n. 554 del 21 dicembre 1999.

La società interpellante, che svolge attività di esecuzione di lavori edili e stradali, realizzando opere sia pubbliche che private, all'estero e in Italia, poiché esegue prestazioni di servizi infrannuali e ultrannuali, chiedeva di sapere quale fosse il momento in cui considerare ultimati i lavori, al fine di contabilizzare i relativi ricavi per determinare, poi, il reddito d'impresa, in ossequio all'articolo 109 del Tuir.

A norma dell'articolo 109, secondo comma, lettera b), del Tuir, infatti, per stabilire l'esercizio di competenza delle prestazioni di servizi, i corrispettivi s'intendono conseguiti e le spese di acquisizione s'intendono sostenute alla data in cui sono ultimate le prestazioni stesse. Pertanto, il momento di ultimazione della prestazione assume rilevanza al fine della tassazione dei ricavi che ne sono scaturiti, specialmente nel caso di opere pluriennali o di esercizi a cavallo(2).

Con riferimento alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, interviene l'articolo 93 del Tuir a dettare una disciplina particolare, che stabilisce che 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 di ciascun esercizio in cui sono eseguite.

Il quinto comma del citato articolo 93 prevede, tuttavia, in deroga a tale norma, che le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi, possono applicare tale metodo d'imputazione anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa di periodo, previa autorizzazione dell'ufficio delle Entrate competente per territorio.

E' in questa fattispecie che s'inquadra il quesito posto con l'interpello.

In tal senso, l'Agenzia, con la citata risoluzione n. 133/2005, ha ricostruito il peso da dare al collaudo nel riconoscimento dell'ultimazione delle opere appaltate, cioè qual è il momento in cui si considera consegnata l'opera.

La "legge Merloni", all'articolo 28, stabilisce che, entro sei mesi dall'ultimazione dei lavori, l'amministrazione committente proceda al collaudo dell'opera a norma del citato Dpr 554/99.

Tale regolamento disciplina le fasi del collaudo in modo tale da poterlo considerare un procedimento complesso, con specifiche modalità di esecuzione e con una precisa tempistica.

L'organo che ha ricevuto l'incarico del collaudo, dopo aver verificato la conformità dell'opera alle prescrizioni del capitolato d'appalto e del suo disciplinare, emette il certificato di collaudo, che ha carattere provvisorio.

Il certificato provvisorio di collaudo acquista il carattere di definitività, che trasferisce il rischio di perimento dell'opera a carico del committente e libera l'appaltatore da eventuali responsabilità

contrattuali, solo dopo due anni dalla sua emissione.

In questi due anni sussiste la garanzia per vizi e difformità dell'opera, ma al certificato provvisorio la normativa vigente ricollega il fondamentale effetto di poter svincolare la cauzione prestata dall'appaltatore e di potergli pagare il saldo del corrispettivo, previa prestazione di garanzia fideiussoria.

Pertanto, giustamente l'Agenzia ricollega al perfezionamento del procedimento di emissione del certificato provvisorio di collaudo, l'accettazione dell'opera e, quindi, la sua consegna al committente.

Poiché né la legge Merloni, né il suo regolamento di attuazione contengono l'espressa previsione della data di consegna dell'opera dall'appaltatore all'amministrazione committente, alla luce della ricostruzione normativa qui sintetizzata, contenuta nella risoluzione in esame, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che l'emissione del certificato provvisorio di collaudo possa rivestire il significato di consegna dell'opera al committente e, di conseguenza, possa far considerare conseguiti i relativi ricavi prodotti, in una corretta interpretazione del principio di competenza in relazione a opere a esecuzione pluriennale.

Si ricorda, infine, che il collaudo definitivo risponde esclusivamente a un'esigenza di maggior tutela dell'interesse pubblico coinvolto, ma costituisce un atto solo formale, che può anche essere omesso, perché, comunque, decorsi due anni dal collaudo provvisorio, si produrranno gli stessi effetti della sua adozione, ossia la prescrizione dell'azione per vizi e difformità.

NOTE:

1) Legge quadro sui lavori pubblici, cosiddetta "Legge Merloni"

2) Come già affermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n°98 del 17/05/2000, al paragrafo 1.5.2, che richiamava anche la sentenza della Corte di cassazione n. 2928 del 23/11/1995, secondo la quale concorrono a formare il reddito imponibile di un periodo i ricavi per corrispettivi di appalti ultimati nel periodo stesso e non anche quelli per appalti in corso, ma non ultimati, poiché l'appalto può considerarsi ultimato solo dal giorno in cui è intervenuta l'accettazione da parte del committente, nel quale si perfeziona il diritto dell'appaltatore al corrispettivo.

di

Annamaria Crisconio

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/appalti-pubblici-tassazione-al-collaudo>