



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 26 settembre 2005

***OGGETTO: Istanza d'interpello – Interpretazione art. 109, comma 2, lett. b),
del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.***

Con istanza d'interpello, concernente l'interpretazione dell'art. 109, comma 2, lett. b) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 è stato proposto il seguente:

Quesito

La società istante, avente per oggetto, tra l'altro, l'esecuzione di lavori edili e stradali in appalto, sia di opere pubbliche che private, all'estero e in Italia, ha realizzato dei lavori e servizi infrannuali (a cavallo dell'esercizio che chiude il 31 luglio) e ultrannuali, relativamente ai quali si pone il problema di stabilire il momento in cui i suddetti lavori e servizi si intendano "ultimati" ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. b), del TUIR (già art. 75, comma 2, lett. b).

In particolare, la suddetta società chiede chiarimenti circa il momento in cui potranno considerarsi ultimate le opere nel caso di appalti pubblici, disciplinati dalla Legge quadro sui lavori pubblici dell'11 febbraio 1994 n. 109 (c.d. legge Merloni), nonché dal relativo decreto di attuazione, D.P.R. 21 dicembre 1999 n. 554.

Al riguardo, l'istante fa presente che *"in passato l'Amministrazione, con riferimento ad un appalto per la fornitura di macchinari "chiavi in mano", si è espressa con circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, affermando il principio secondo cui l'appalto può considerarsi ultimato solo quando intervenga l'accettazione dell'opera da parte del committente con il conseguenziale perfezionamento del diritto dell'appaltatore al corrispettivo, il tutto ai sensi dell'art. 1665 del codice civile."*

La società medesima aggiunge che *"dal punto di vista civilistico, il principio contabile n. 23 emesso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e da quello dei Ragionieri Commercialisti, prevede al punto E.I.b. la necessità del collaudo delle opere con esito positivo ai fini dell'imputazione dei ricavi a conto economico, in applicazione del criterio di valutazione della "commessa completata"*.

In materia di appalti pubblici la citata legge n. 109 del 1994, nonché il relativo decreto di attuazione - D.P.R. n. 554 del 1999 - prevedono che entro sei mesi dall'ultimazione dell'opera, venga redatto un certificato di collaudo dell'opera stessa, secondo le modalità definite nel regolamento di attuazione, che ha carattere *"provvisorio"* ed assume carattere *"definitivo"* decorsi due anni dall'emissione del medesimo.

Ciò stante, *"la società chiede, in assenza del rilascio di un certificato di collaudo definitivo delle opere, quale sia il momento in cui potranno considerarsi concluse le opere ai sensi del citato art. 109, comma 2, lett. b) del TUIR"*.

Soluzione prospettata

La società ritiene di applicare correttamente il dettato dell'art. 1665 del codice civile considerando l'opera ultimata quando la stessa è accettata dal committente e pertanto all'emissione del certificato di collaudo definitivo.

In particolare, con riferimento ai lavori in corso al 31/07/2004,- data di chiusura dell'esercizio - sia infrannuali che ultrannuali, e così per gli esercizi successivi, la Società considererà ultimate le opere e di conseguenza assoggetterà ad imposizione l'utile delle commesse:

1. nell'esercizio in cui si avrà l'emissione di un certificato di collaudo definitivo da parte del committente;
2. in caso di mancata emissione del certificato di collaudo definitivo, decorsi ventisei mesi dall'emissione del certificato di collaudo provvisorio.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 109 del TUIR, nel dettare le norme generali sui componenti del reddito d'impresa, al comma 2, lett. b) stabilisce che *"i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate"*.

Con riferimento alla fattispecie in esame, per individuare il momento di ultimazione della prestazione, trova applicazione l'art. 93, comma 5, del TUIR, che disciplinando la valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale secondo il metodo della "commessa completata", ha stabilito che i relativi corrispettivi sono imputati nell'esercizio nel quale le opere sono consegnate o i servizi e le forniture ultimati.

Ciò stante, ai fini della soluzione del quesito proposto, è necessario stabilire, nel caso di appalti pubblici disciplinati dalla legge n. 109 del 1994, qual sia il momento in cui si considera consegnata l'opera oggetto del contratto di appalto.

Al riguardo, si osserva che l'art. 28 della citata legge n. 109 prevede che, entro sei mesi dall'ultimazione dei lavori, l'amministrazione committente faccia collaudare l'opera secondo le modalità previste dal regolamento di attuazione D.P.R. 554 del 1999.

Detto regolamento contiene una disciplina molto dettagliata del procedimento di collaudo, che definisce le modalità di esecuzione delle verifiche tecniche e la cadenza temporale delle attività da compiere.

In particolare, l'art. 199 prevede che in esito alle operazioni di verifica tecnica che sostanziano l'attività di collaudo, *"l'organo di collaudo - che può essere un soggetto interno o esterno all'amministrazione appaltante - qualora ritenga collaudabile il lavoro, emette il certificato di collaudo Il certificato di collaudo, redatto secondo le modalità sopra specificate, ha carattere provvisorio ed assume carattere definitivo decorsi due anni dalla data della relativa emissione ovvero del termine stabilito nel capitolato speciale per detta emissione. Decorsi i due anni, il collaudo si intende approvato ancorché l'atto formale di approvazione non sia intervenuto entro due mesi dalla scadenza del*

suddetto termine. Nell'arco di tale periodo l'appaltatore è tenuto alla garanzia per le difformità e i vizi dell'opera, indipendentemente dalla intervenuta liquidazione del saldo".

Laddove, viceversa, il collaudatore non ritenga collaudabile l'opera eseguita dall'appaltatore, lo stesso non emette il certificato di collaudo provvisorio (art. 197).

Ai sensi dell'art. 203, *"il certificato di collaudo viene trasmesso per la sua accettazione all'appaltatore, il quale deve firmarlo nel termine di venti giorni"*, aggiungendo, eventualmente, le *"domande - ossia le osservazioni - che ritiene opportune, rispetto alle operazioni di collaudo"*. L'art. 204 dispone che, successivamente, l'organo di collaudo trasmette tutti i documenti relativi alle operazioni di collaudo al responsabile del procedimento della stazione appaltante, la quale *"delibera entro sessanta giorni sull'ammissibilità del certificato di collaudo Le deliberazioni della stazione appaltante sono notificate all'appaltatore"*.

Il successivo art. 205, disciplina gli effetti collegati alla emissione del certificato di collaudo provvisorio, stabilendo che alla *"data di emissione del certificato di collaudo provvisorio ... si procede ... allo svincolo della cauzione prestata dall'appaltatore a garanzia del mancato o inesatto adempimento delle obbligazioni dedotte in contratto"* e *"previa garanzia fideiussoria, al pagamento della rata di saldo non oltre il novantesimo giorno dall'emissione del certificato di collaudo provvisorio"*. All'emissione del certificato di collaudo provvisorio, inoltre, ai sensi del citato art. 199, è collegata anche la decorrenza della garanzia per vizi e difformità dell'opera cui è tenuto l'appaltatore per il successivo periodo di due anni.

Il decreto di attuazione, dunque, detta una disciplina articolata del procedimento amministrativo di collaudo, ma non sembra individuare direttamente il momento della accettazione e consegna dell'opera, alla quale poter ricollegare gli effetti fiscali previsti dall'articolo 93, comma 5, del TUIR.

Tuttavia, dall'esame delle norme sopra riportate è possibile affermare che la "consegna" - nell'accezione giuridica del termine - ed accettazione dell'opera, siano ricollegabili 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, cessando tutte altre garanzie tipiche del contratto, mentre il rischio per il perimento dell'opera si trasferisce in capo al committente.

In definitiva, tale momento coincide con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio e la successiva delibera della stazione appaltante sulla sua ammissibilità a norma dell'articolo 204 del decreto medesimo.

È possibile, quindi, affermare che la procedura di collaudo disciplinata dal citato decreto è unica e si esaurisce con la deliberazione sull'ammissibilità del certificato di collaudo provvisorio da parte della stazione appaltante.

Rispetto al collaudo provvisorio, il collaudo definitivo di cui all'art. 199 - che come atto formale può anche essere omissivo - non costituisce un nuovo collaudo, ma risponde ad una esigenza formale (trattandosi di appalto pubblico) e di particolare garanzia, rispetto ad eventuali anomalie o patologie dell'opera non individuate all'atto del collaudo provvisorio. Tale garanzia, a tutela dell'interesse pubblico coinvolto, si presenta più rigorosa (l'art. 28 della legge n. 109 afferma che *"l'appaltatore risponde per la difformità ed i vizi dell'opera, ancorchè riconoscibili, purchè denunciati dal soggetto appaltante prima che il certificato di collaudo assuma carattere definitivo"*) ma non dissimile da quella prevista dall'articolo 1667 del codice civile. Tale ultima norma, analogamente, fissa in due anni dalla data della consegna ed accettazione dell'opera, il termine di prescrizione dell'azione del committente nei confronti dell'appaltatore nel caso di difformità e vizi dell'opera, specificando che essa vale solo con riferimento alle difformità e vizi non conosciuti e non riconoscibili e purché denunciati a pena di decadenza entro sessanta giorni dalla scoperta.

In conclusione, si ritiene che ai fini dell'applicazione dell'art. 93, comma 5, del TUIR, l'opera si debba considerare ultimata al momento in cui risulta avvenuta la sua "consegna" al committente nei termini sopra indicati, a conclusione del procedimento relativo all'emissione del certificato di collaudo provvisorio disciplinato dal decreto n. 554 del 1999. In tale momento 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.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.