

ACCERTAMENTO

I corrispettivi relativi a SAL accettati sono ricavi per l'appaltatore

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

LA GESTIONE ACCENTRATA DELLA TESORERIA: PROFILI LEGALI E CONTRATTUALI PER COMMERCIALISTI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con l'accettazione definitiva degli **stati di avanzamento dei lavori** nel contratto di **appalto**, i corrispettivi liquidati a titolo **definitivo** costituiscono **corrispettivi maturati per l'appaltatore** e, quindi, **ricavi**, mentre, invece, i corrispettivi liquidati provvisoriamente, in quanto relativi a stati di avanzamento dei lavori non ancora accettati in via definitiva, vanno considerati acconti e confluiscano pertanto nel reddito di esercizio nella fase di valutazione delle rimanenze.

È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 35196, depositata ieri 18 novembre**.

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici di vertice trae origine dalla notifica ad una s.p.a. di tre **avvisi di accertamento** con i quali l'Agenzia delle Entrate contestava l'**erronea valutazione** delle **rimanenze finali** delle **opere con tempo di esecuzione ultrannuale**. Veniva contestata, in particolare, la violazione dell'[articolo 98 Tuir](#) per aver adottato il **metodo del cost to cost**.

Gli avvisi venivano impugnati dinanzi alla competente **Commissione tributaria provinciale**, la quale **accoglieva il ricorso**. A seguito di **appello dell'Agenzia**, la Commissione tributaria regionale della Puglia **accoglieva il gravame** rilevando, tra le altre cose, che il **criterio adottato** dalla società contribuente per la **valutazione** delle **rimanenze finali** delle opere con tempo di **esecuzione ultrannuale** non fosse applicabile al caso di specie, in quanto si sarebbe dovuta effettuare una **valutazione** sulla base dei **corrispettivi liquidati**.

Pertanto, la contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** lamentando, tra gli altri motivi, la **violazione e falsa applicazione** dell'[articolo 93, commi 1 e 2, Tuir](#). La ricorrente si doleva, più precisamente, della ritenuta non **corretta contabilizzazione** delle opere di durata ultrannuale, benché essa fosse avvenuta in base ai **corrispettivi effettivamente liquidati e corrisposti**. Inoltre, essa contestava che la Commissione tributaria regionale, pur riconoscendo la possibilità di utilizzare il **metodo del cost to cost** e pur conoscendo il contenuto del **contratto di**

appalto stipulato con il Comune e dei provvedimenti di liquidazione e pagamento emessi dal Comune, aveva comunque ritenuto fondato il rilievo contestato dall'Ufficio.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto **infondata la suddetta dogliananza**, precisando innanzitutto che la vicenda processuale attiene ai **lavori di ampliamento del cimitero comunale in corso su ordinazione di durata ultrannuale, il cui corrispettivo è stato pattuito unitariamente**.

Dopo aver specificato cosa debba intendersi per tali lavori (cfr., [Risoluzione AdE 31.10.2002, n. 342; par. 5 principio contabile nazionale OIC 23](#)) e come possono essere valutati secondo i principi civilistici (“criterio della commessa espletata” ex [articolo 2426, comma 1, n. 9, cod. civ.](#) ovvero “criterio della percentuale di completamento” ex [articolo 2426, comma 1, n. 11, cod. civ.](#)), la Corte di Cassazione si è focalizzata sul **profilo fiscale** attinente i lavori in corso su ordinazione.

Essa ha evidenziato che, sulla base di quanto previsto dall'[articolo 93, commi 1 e 2, Tuir](#), la valutazione delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario avviene «*sulla base dei corrispettivi pattuiti*» oppure «*in base ai corrispettivi liquidati*» per la parte di opere e servizi coperte da stati di avanzamento dei lavori.

La Cassazione ha altresì precisato che, in caso di **appalto di opere di durata pluriennale** che preveda l'effettuazione dei **pagamenti** sulla base dello **stato di avanzamento dei lavori** (come nel caso in esame), trova applicazione l'[articolo 109, comma 2, lett. b\), Tuir](#), con la conseguenza che, **ai fini delle imposte dirette, i costi si considerano conseguiti dall'appaltatore alla data di accettazione definitiva degli stati di avanzamento dei lavori**.

Inoltre, essa ha osservato che **il carattere provvisorio o definitivo della liquidazione del corrispettivo secondo gli stati di avanzamento dei lavori** incide sulla classificazione del relativo componente positivo di reddito rilevato dall'appaltatore, **in termini di «ricavo» o «rimanenza»** e l'inclusione nell'una o nell'altra categoria è **condizionata dalla definitività della relativa liquidazione**, correlata all'avvenuta produzione degli **effetti giuridici dell'accettazione** relativi al passaggio della proprietà o del rischio (cfr., [Cass. ord. 23.06.2021, n. 18035](#)).

Pertanto, la Suprema Corte ha affermato che: «*le rimanenze ... sono solo quelle riferite alla parte di corrispettivi maturata, ma non ancora liquidata in via definitiva... I corrispettivi liquidati a titolo definitivo, relativi a stati di avanzamento lavori accettati dal committente, costituiscono corrispettivi maturati e, dunque, ricavi e non rimanenze*».

In virtù di ciò, i giudici di vertice hanno affermato che la sentenza impugnata fosse **conforme a tali principi** in quanto i giudici di secondo grado hanno correttamente rilevato che la **valutazione fiscale** delle rimanenze finali dovesse essere effettuata sulla base dei **corrispettivi liquidati** per la parte di opere coperta da **stati di avanzamento lavori**.