

## RISOLUZIONE N. 77/E



*Divisione Contribuenti*

*Direzione Centrale Grandi contribuenti*

Roma, 31/12/2021

**OGGETTO:** Super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91 e ss., della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e ss.mm.ii. - Effetti prodotti dall'accettazione "tacita" delle opere appaltate

Sono giunte richieste di chiarimenti in ordine agli effetti prodotti dalla cd. accettazione tacita delle opere appaltate - quando il committente non procede ad alcuna "formalizzazione" dell'accettazione delle opere realizzate dalle società appaltatrici - sulla disciplina del super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 205.

Giova preliminarmente ricordare che le circolari n. 23/E del 26 maggio 2016 e n. 4/E del 30 marzo 2017, nel fornire chiarimenti sulla disciplina agevolativa in commento, hanno precisato che, nell'ipotesi di un contratto di appalto a terzi, gli investimenti si considerano "effettuati" ai fini dell'agevolazione richiamata alla data di "ultimazione" della prestazione ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, che è di regola individuata nel momento di "accettazione senza riserve" dell'opera dell'appaltatore.

Dal punto di vista fiscale, l'ipotesi di accettazione tacita non è espressamente disciplinata dalle disposizioni legislative concernenti il super ammortamento, né

risultano essere state fornite specifiche indicazioni nei documenti di prassi emanati dal 2016 ad oggi a chiarimento della suddetta agevolazione.

Al riguardo giova comunque ricordare che, in tema di rapporti tra il principio di competenza recato dall'articolo 109 del TUIR e i componenti reddituali derivanti dall'accettazione tacita delle opere appaltate, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 10582 del 2015, ha avuto modo di affermare che *"E' ... consolidato l'orientamento della giurisprudenza di questa Corte, dal quale non si ravvisano ragioni per discostarsi, secondo cui - premesso che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito dettate in via generale dall'art.75 [ora 109, NdR] del TUIR sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza (da ult., Cass. n. 16349 del 2014) - con riferimento ai contratti di appalto concorrono alla formazione del reddito d'impresa, in un periodo determinato, esclusivamente i ricavi per i corrispettivi dei lavori ultimati (comma 2, lett. b, citato art. 75) [e, simmetricamente, i costi dei lavori ultimati, NdR], ovvero sia di quelli in ordine ai quali sia intervenuta l'accettazione del committente, derivante dalla positiva esecuzione del collaudo, o anche in conseguenza dell'espressione, per facta concludentia, di una volontà incompatibile con la mancata accettazione (accettazione tacita), secondo quanto stabilito nell'art. 1665 c.c., commi 2 e 3 (Cass. nn. 26665 del 2009, 4297 e 10818 del 2010)".*

Ciò posto, l'orientamento giurisprudenziale espresso dalla Cassazione in tema di accettazione tacita - che, al pari dell'accettazione espressa, è ritenuta idonea a configurare il conseguimento di un ricavo o il sostenimento di un costo ai sensi dell'articolo 109, comma 2, lettera *b*), del TUIR - debba essere applicato anche in materia di super ammortamento.

Ovviamente l'accettazione tacita deve risultare in modo incontrovertibile dal comportamento fattivamente posto in essere dalle parti negoziali, ovvero sia deve

trattarsi, come afferma la Suprema Corte, di *"una volontà incompatibile con la mancata accettazione"*.

Pertanto, si è del parere che l'accettazione *per facta concludentia* non possa essere ostativa all'accesso al super ammortamento.

In merito alle modalità con le quali provare la sussistenza dell'accettazione tacita, fermo restando che la questione va opportunamente appurata caso per caso, in base alle caratteristiche della singola fattispecie, possono risultare utili i seguenti chiarimenti.

Come affermato in precedenza, per poter determinare l'esercizio di competenza del costo di un'opera appaltata, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR - e, di conseguenza, il periodo d'imposta di "effettuazione" dell'investimento ai fini del super ammortamento - è necessario individuare il momento in cui è intervenuta l'accettazione "tacita", ossia, in base all'indirizzo della Suprema Corte, il momento in cui il committente ha espresso, attraverso comportamenti concludenti, la volontà di accettare l'opera oppure una volontà incompatibile con l'accettazione condizionata o con il rifiuto dell'opera stessa (v. sentenza n. 7057 del 2004).

Al riguardo, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 10452 del 2020, in linea con diverse sentenze precedenti (n. 19019 del 2017, n. 26260 del 2013, n. 15711 del 2013, n. 7260 del 2003), ha affermato che l'articolo 1665 del codice civile *"pur non enunciando la nozione di accettazione tacita dell'opera, indica i fatti e i comportamenti dai quali deve presumersi la sussistenza dell'accettazione da parte del committente e, in particolare, al comma 4, prevede come presupposto dell'accettazione (da qualificare come tacita) la consegna dell'opera al committente (alla quale è parificabile l'immissione nel possesso) e come fatto concludente la ricezione senza riserve da parte di quest'ultimo, anche se non si sia proceduto alla verifica"*.

La presa in consegna dell'opera, quindi, è una condizione necessaria ma non sufficiente per poter presumere la sussistenza dell'accettazione tacita da parte del

committente; a tal fine, occorre che la consegna sia accompagnata dal "fatto concludente" costituito dalla *"ricezione senza riserve"* dell'opera, anche se non si sia proceduto alla verifica.

In altre parole, affinché possa configurarsi un'accettazione tacita è necessario che il committente abbia ricevuto la consegna dell'opera senza averne contestato vizi o difetti, oppure senza riservarsi di effettuarne la verifica in un momento successivo.

Pertanto, il contribuente dovrà fornire elementi e documentazione per dare "certezza" alla data di presa in consegna, senza riserve, delle opere e, quindi, per dimostrare che l'accettazione tacita sia intervenuta in un determinato periodo d'imposta.

A tal fine potrebbe risultare utile la produzione, a titolo esemplificativo, dei seguenti documenti:

- bilanci d'esercizio, libri contabili e registro dei beni ammortizzabili (o analogo), dai quali si possa desumere: il momento in cui i beni agevolabili sono stati iscritti in contabilità; l'esercizio in cui sono stati iscritti nello stato patrimoniale e sono stati ammortizzati (civilisticamente e fiscalmente) per la prima volta; il periodo d'imposta in cui sono entrati in funzione; l'esistenza di eventuali fondi rischi per contenziosi con le imprese appaltatrici; ecc.;

- scambi di documentazione tra il committente e l'impresa appaltatrice relativamente alle opere in questione, dai quali si potrebbero trarre informazioni specifiche riguardanti l'esecuzione e l'ultimazione dei lavori, la loro consegna, eventuali contestazioni riguardanti la sussistenza di vizi e/o difetti, incompletezze di esecuzione, errori, sul mancato rilascio di nulla-osta, autorizzazioni, certificazioni, ecc.;

- fatture relative alle utenze, dalle quali si potrebbe valutare la dinamica temporale dei consumi di energia elettrica / gas / acqua e si potrebbero trarre elementi utili per determinare il momento in cui è iniziata l'attività del bene oggetto dell'appalto.

La data di accettazione tacita delle opere, determinata in base ai criteri e ai

documenti sopra esposti, costituisce, ai fini del super ammortamento, il momento di "effettuazione" dell'investimento, che "incardina" il bene agevolabile nella disciplina agevolativa *pro tempore* vigente (articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208; articolo 1, comma 8, della legge 11 dicembre 2016, n. 232; articolo 1, comma 29, della legge 27 dicembre 2017, n. 205; articolo 1 del decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 24).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**