



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 22 ottobre 2009

Oggetto: *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Opere ultrannuali - ritenute a garanzia del regolare adempimento del contratto e del regolare adempimento contributivo - articolo 93 del TUIR.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 93 del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante "ALFA Società Consortile a r. l. in liquidazione" è appaltatrice in un contratto di appalto stipulato con la società "BETA S.p.A." (di seguito, per brevità, "società committente") per la realizzazione di un'opera pubblica di durata ultrannuale.

Nell'ambito dell'esecuzione del contratto, la società istante (di seguito "società appaltatrice") ha provveduto all'affidamento in subappalto di alcune lavorazioni alla "GAMMA S.r.l." (di seguito "società subappaltatrice").

L'esecuzione del contratto - sia per quanto riguarda i rapporti tra società committente e società appaltatrice, sia per quanto riguarda quest'ultima e la società subappaltatrice - prevede l'emissione di stati avanzamento lavori (SAL),

che sono i documenti attraverso i quali viene accertato il grado di realizzazione dell'opera ad una certa data.

Con riferimento ai diversi SAL, il Direttore dei Lavori emette un "certificato di pagamento" nel quale vengono indicati gli importi dovuti dalla società committente alla società appaltatrice (o dall'appaltatrice alla subappaltatrice) in relazione ai lavori eseguiti e le ritenute che verranno effettuate dalla società committente (o dalla società appaltatrice) a garanzia della corretta realizzazione dei lavori e degli adempimenti contributivi delle società che eseguono i lavori.

L'istante rileva che le "ritenute a garanzia" in questione hanno la funzione di assicurare, nei limiti del loro importo, il risarcimento del danno per inesatto adempimento del contratto, ovvero il pagamento delle spettanze contributive dei dipendenti delle società esecutrici delle opere in caso di mancato adempimento da parte del datore di lavoro. L'ammontare di tali ritenute, in mancanza di contestazioni, verrà svincolato e corrisposto dalla società committente alla società appaltatrice (o dall'appaltatrice alla subappaltatrice) dopo il collaudo dell'opera.

A fronte di ciascun SAL e di ciascun certificato di pagamento, la società appaltatrice e la subappaltatrice, per quanto di competenza, emettono fattura per la parte di compenso in essi evidenziata. Ciò premesso, la società chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale e contabile delle somme trattenute a garanzia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene di dover adottare i seguenti comportamenti nei rapporti intercorrenti con la società subappaltatrice, nel rispetto dei principi di competenza e di correlazione tra costi e ricavi di cui all'articolo 109 del TUIR:

- al momento di emissione della fattura per i lavori eseguiti dalla società subappaltatrice ed evidenziati nel SAL, l'istante procederà al pagamento dell'importo della fattura, trattenendo la somma relativa alle ritenute a garanzia. Ad esempio, nel caso di fattura pari a 100, la società appaltatrice verserà alla subappaltatrice 95 e tratterrà 5 a titolo di ritenute a garanzia;
- alla conclusione del contratto, nell'ipotesi di regolare adempimento dello stesso, di esito positivo del collaudo e di regolare versamento contributivo, l'istante provvederà a rilasciare gli importi trattenuti.

In contabilità, la società interpellante:

- al momento della ricezione della fattura della società subappaltatrice (essendo la stessa correlata all'emissione del SAL), intende evidenziare come costo maturato nell'esercizio l'intero importo della fattura, cioè al lordo della ritenuta a garanzia. In altri termini, il costo per la società appaltatrice (e il corrispondente ricavo per la subappaltatrice) verrebbe imputato al conto economico al lordo della ritenuta in quanto quest'ultima costituirebbe una parte del compenso già maturato dalla società subappaltatrice;
- all'atto dello svincolo delle ritenute, nell'ipotesi di collaudo positivo (che può avvenire in un periodo d'imposta diverso rispetto a quello di rilevazione del costo in base al SAL), intende operare una movimentazione di carattere meramente finanziario che non inciderà sul risultato di esercizio né sotto il profilo civilistico né dal punto di vista fiscale;

- nella contraria ipotesi di collaudo negativo e di accertata responsabilità della società subappaltatrice o per omesso versamento contributivo, intende trattenere le somme accantonate a garanzia, salvo il diritto ad agire per il maggior danno. In tal caso si rileverà una sopravvenienza attiva in capo alla società appaltatrice ed una sopravvenienza passiva in capo alla società subappaltatrice.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini delle imposte dirette il contratto di appalto (disciplinato dagli articoli 1655 e seguenti del codice civile) è considerato una prestazione di servizi, anche nella particolare ipotesi che esso abbia come oggetto il compimento di un'opera e i materiali siano forniti dall'appaltatore.

Dall'inquadramento del contratto di appalto tra le prestazioni di servizi discende l'applicabilità dell'articolo 109, comma 2, lett. *b*), del TUIR secondo cui *“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”*.

Il momento di ultimazione è di regola individuato al momento dell'accettazione senza riserve, da parte del committente, dell'opera compiuta dall'appaltatore.

Tale principio è valido anche nell'ipotesi individuata dall'articolo 1666 del codice civile, in cui è espressamente prevista la ripartizione dell'opera da eseguire “per partite”. In questo caso dall'accettazione senza riserve della singola partita, normalmente effettuata con l'accettazione del SAL ad essa relativo, si producono effetti giuridici simili a quello dell'accettazione dell'intera opera, quali - ad esempio - il passaggio del rischio al committente e il diritto dell'appaltatore al pagamento del prezzo.

In sintesi, ai fini delle imposte dirette, nell'ipotesi di contratto di appalto i costi si considerano sostenuti dal committente e i ricavi si considerano

conseguiti dall'appaltatore alla data di accettazione senza riserve dell'opera compiuta ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione definitiva degli stessi.

Al riguardo, si ritiene opportuno evidenziare che i pagamenti eseguiti dal committente a titolo di acconto non concorrono in alcun modo alla formazione del risultato economico dell'esercizio, in quanto rappresentano operazioni finanziarie che determinano semplici rapporti di debito e credito tra le due parti contraenti.

Occorre tuttavia precisare che, ai sensi dell'ultima parte del comma 2 dell'articolo 93 del TUIR, i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori, pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito dell'appaltatore in quanto concorrono alla valutazione delle "rimanenze". Detti corrispettivi, infatti, vengono erogati per prestazioni già eseguite, caratterizzate da particolari modalità di pagamento e, da un punto di vista concettuale, si distinguono dai meri acconti che costituiscono anticipi del committente in conto lavori da eseguire (cfr. circolare 22 settembre 1982, n. 36).

Il carattere ("provvisorio" o "definitivo") della liquidazione del corrispettivo in caso di SAL produce dei riflessi sulla classificazione del relativo componente positivo di reddito ("rimanenza" o "ricavo") rilevato dall'appaltatore. Ai sensi del comma 4 dell'articolo 93 del TUIR, infatti, la valorizzazione della parte di opera compiuta tra le "rimanenze" ovvero tra i "ricavi" si basa sulla definitività della liquidazione dei corrispettivi stessi. Definitività che non può prescindere dalla avvenuta produzione degli effetti giuridici dell'accettazione relativi al passaggio della proprietà o del rischio (cfr. risoluzione 1° agosto 2002, n. 259/E e risoluzione 27 marzo 2003, n. 75/E).

Si evidenzia che, di conseguenza, solo i corrispettivi liquidati in via definitiva (nel senso sopra precisato) costituiscono costi fiscalmente rilevanti per il committente. In presenza di una liquidazione provvisoria del corrispettivo,

invece, l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo, bensì un credito nei confronti dell'appaltatore. Il costo rileva fiscalmente (in contropartita della chiusura del predetto credito) soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva.

Si ricorda, in ultimo, che, ai fini della valutazione delle "rimanenze" relative ad opere di durata pluriennale effettuata sulla base dei SAL, gli importi già liquidati, seppure in via provvisoria, dovranno essere assunti al lordo delle ritenute a garanzia (cfr. circolare 22 settembre 1982, n. 36).

Quanto sopra premesso, in relazione alla fattispecie concreta prospettata dall'istante - riguardante i rapporti tra società appaltatrice e società subappaltatrice - si evidenzia quanto segue.

Gli stati di avanzamento dei lavori eseguiti dal subappaltatore che danno luogo all'emissione periodica delle fatture (il cui pagamento dà origine alle ritenute a garanzia) sono da intendersi provvisori in quanto subordinati ai risultati del collaudo tecnico-amministrativo che deve essere effettuato dalla società committente in un momento successivo (cfr. articolo 14 del contratto di subappalto allegato all'istanza). I relativi pagamenti, pertanto, non assumono mai la valenza di accettazione delle prestazioni da parte della società appaltatrice né dichiarazioni di adempimento delle garanzie contrattuali. L'effettuazione dei pagamenti - e la relativa fatturazione - non implica l'accettazione definitiva dei lavori eseguiti che, al contrario, viene fissata dalle parti alla data del collaudo (cfr. articolo 16 del citato contratto). In base alle previsioni contrattuali, inoltre, le ritenute a garanzia vengono svincolate a collaudo favorevole effettuato, subordinatamente alla presentazione degli attestati liberatori degli Istituti previdenziali ed assicurativi.

Di conseguenza, sia le somme liquidate in via provvisoria per i lavori coperti da SAL eseguiti dalla subappaltatrice sia le "ritenute a garanzia" costituiscono mere movimentazioni finanziarie (di segno opposto) e, come tali, prive di effetti reddituali.

Tuttavia, con specifico riferimento alla società subappaltatrice, si ricorda che tali somme assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito in quanto concorrono, al lordo della ritenuta a garanzia, alla valutazione delle rimanenze (cfr. la già citata circolare n. 36 del 1982).

E' solo il caso di osservare che, contrariamente a quanto sostenuto dalla società istante, al momento della cessazione della garanzia a seguito del collaudo di esito positivo (che generalmente avviene in periodi d'imposta successivi rispetto alla liquidazione provvisoria), si avrà che:

- l'appaltatrice dovrà versare la ritenuta alla subappaltatrice, estinguendo il relativo debito;

- per l'appaltatrice assumerà rilevanza fiscale il costo dell'intera opera consegnata (pari alle somme complessivamente liquidate in via provvisoria al lordo delle ritenute);

- la subappaltatrice contabilizzerà l'incasso delle ritenute subite nel corso dell'esecuzione dell'opera in contropartita con il relativo credito acceso nei confronti della appaltatrice e provvederà ad imputare, tra i ricavi, il corrispettivo dell'opera eseguita (pari alle somme complessivamente ricevute dall'appaltatrice in via provvisoria al lordo delle ritenute).

Viceversa, nel caso di mancato svincolo delle ritenute per inesatto adempimento contrattuale imputabile alla subappaltatrice:

- l'appaltatrice dovrà stornare il debito acceso nei confronti della subappaltatrice per le ritenute effettuate e non più dovute;

- per l'appaltatrice il costo effettivo dell'opera eseguita rileverà fiscalmente per un importo pari alle somme complessivamente liquidate in via provvisoria al netto delle ritenute;

- la subappaltatrice storerà il credito acceso, e non più spettante, nei confronti della appaltatrice per le ritenute subite ed imputerà, tra i ricavi, il corrispettivo dell'opera effettivamente eseguita (pari alle somme

complessivamente ricevute dall'appaltatrice in via provvisoria al netto delle ritenute).

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