

Disciplina delle riserve delle imprese appaltatrici: interrogazione alla Camera dei Deputati.

10 Giugno 2009

Presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati si è svolta l'interrogazione a risposta immediata (N. 5-01456, primo firmatario l'On. Alberto Fluvi del Gruppo parlamentare PD) rivolta al Ministro dell'Economia e delle Finanze diretta a chiarire l'ambito applicativo dell'articolo 93, comma 2, del TUIR, che, ai fini fiscali, nella valutazione delle opere di durata ultrannuale, tiene conto delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, finchè non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento.

In particolare, nelle premesse, viene rilevato che negli appalti pubblici, ma anche in quelli privati, è prassi rilevare, da parte dell'appaltatore, nel registro di "contabilità dei lavori", le "richieste di indennità" nei confronti della stazione appaltante a causa di maggiori lavori eseguiti (rispetto a quanto previsto dal contratto) o a fronte di risarcimento danni, qualificando tali richieste come "riserve".

Al riguardo, la giurisprudenza ha riconosciuto che tali riserve non rientrano nell'ambito delle "maggiorazioni di prezzo" di cui al citato articolo 93, dovendo assumere rilievo fiscale solo se, quando e nei limiti in cui vengono riconosciute valide e corrette a seguito di un accordo bonario o di sentenza definitiva (per cui solo allora e nell'entità riconosciuta, le stesse, non più "pretese" ma divenute "diritti", concorrono alla formazione del reddito d'impresa).

Alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate hanno ritenuto, in sede di accertamento, che tali "pretese" (o "riserve") rientrino nell'ambito del predetto articolo 93, comma 2, del TUIR, considerandole "maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge", giustificando tale opinione in base alla normativa sugli appalti pubblici (che, però, disciplina solo gli adempimenti formali che devono essere rispettati per l'avanzamento di tali "pretese") e di un "datato" pronunciamento ministeriale (circolare n.36 del 1982) che, nell'esplicare le tipologie di maggiorazioni, aveva richiamato anche le riserve.

Viene, altresì, evidenziato che per le "riserve" valgono le "regole ordinarie" sulla "giusta competenza" tributaria delle componenti positive e negative del reddito d'impresa imponibile di cui all'articolo 109 del TUIR, nel senso che devono concorrere alla formazione del reddito imponibile solo quando divengono certe e quando sia raggiunto un "accordo bonario" o sia intervenuta una sentenza (anche se provvisoria) di una autorità terza che ne stabilisce la spettanza e la misura, in quanto perchè solo in quel momento le "riserve" cessano di essere semplici pretese (cioè atti di iniziativa) e diventano diritti.

Le maggiorazioni di prezzo, invece, costituiscono "diritti" certi nella esistenza, anche se non ancora determinabili nelle loro entità, mentre le riserve altro non sono che pretese che vengono avanzate sulla scorta di aspettative non tutelate nè dalla legge nè dal contratto; inoltre per le maggiorazioni di prezzo valgono le "regole speciali" dell'articolo 93.

Nell'Interrogazione si chiede, quindi, **"di fornire all'Agenzia delle entrate e/o al Dipartimento delle finanze le più opportune indicazioni affinché, in attesa di un'eventuale precisazione di tipo legislativo (peraltro non necessaria), venga, anche in via amministrativa, riconosciuto che le "maggiorazioni di prezzo" di cui all'articolo 93, comma 2, del TUIR presentano caratteristiche del tutto diverse dalla cosiddetta "riserva"**.

Nella risposta, il Sottosegretario all'Economia e Finanze, On. Luigi Casero, ha evidenziato, tra l'altro, che l'Agenzia delle Entrate ritiene che le riserve iscritte nella contabilità di cantiere e collegabili a richieste di maggiorazione di prezzo rientrano nel disposto dell'articolo 93, comma 2, del TUIR,

qualora dette maggiorazioni trovino causa in disposizioni di legge o clausole contrattuali.

In altri termini, la norma in esame deroga al principio della competenza disciplinata dall'articolo 109 del TUIR poichè, di fronte a una componente (maggiorazione dei corrispettivi originari) certa nell'esistenza, proprio perchè "pattuita" ma ancora incerta nel quantum, individua forfetariamente la misura minima che l'impresa deve provvisoriamente assumere nella valutazione delle rimanenze e in attesa della definitiva fissazione dell'importo.

Come precisato dalla Corte di Cassazione, infatti, "nella normalità dei casi le varianti si inseriscono nell'ambito contrattuale e dunque danno luogo ad una pretesa non ancora definita ma pur sempre dotata di un minimo di concretezza e che quindi - cautelativamente - il legislatore computa al 50 per cento" (Cassazione Civile, sentenza n.4607 del 22 febbraio 2008).

Secondo l'Agenzia le maggiorazioni non richieste in applicazione delle previsioni stabilite nel contratto originario o nella legge assumono rilevanza fiscale solo se certe nell'esistenza e determinabili in modo obiettivo nell'ammontare, coerentemente con il principio generale di competenza previsto nel comma 1 dell'articolo 109 del TUIR. In tal caso è applicabile il principio affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui le "richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera, esulano dall'ambito di applicazione della norma in esame, sostanziandosi in proposte di modifica del contratto che, in quanto tali, non assumono rilevanza fino a quando non siano accettate dalla controparte" (Cassazione Civile, sentenza n.13582 del 2 novembre 2001).

L'Agenzia precisa, infine, che esulano dall'ambito applicativo del comma 2 dell'articolo 93 del TUIR - e, quindi, non concorrono alla formazione delle rimanenze nella misura del 50 per cento - le pretese di carattere risarcitorio che "non possono essere ricomprese in una nozione sia pure lata di prezzo perchè prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto e dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore" (Cassazione Civile, sentenza n.13582 del 2 novembre 2001).

Alla luce di quanto esposto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che **"il corretto trattamento fiscale delle "riserve di cantiere" menzionate nella Interrogazione in esame, non possa prescindere dalla valutazione in concreto della singola fattispecie cui essa fa riferimento"**.

Per gli ulteriori approfondimenti si allega la News Ance dell'8 giugno 2009.

Si allega il testo dell'Interrogazione e della relativa risposta.

[2057-News dell'8 giugno 2009.pdf](#)[Apri](#)

[2057-Testo dell'Interrogazione e risposta.pdf](#)[Apri](#)