

IVA e “ritenute di garanzia” – Sentenza della Cassazione n.16977/2012

22 Ottobre 2012

La Corte di Cassazione sposa la tesi ANCE: nei contratti d'appalto, le somme che, in relazione ai vari S.A.L., vengono trattenute dal committente, a garanzia della corretta esecuzione dell'opera, devono essere fatturate ed assoggettate ad IVA solo al termine dei lavori e a seguito del collaudo.

Durante l'esecuzione dei lavori, invece, la fatturazione dei SAL deve operarsi al netto di tali “ritenute di garanzia”.

Così si è espressa la Corte di Cassazione, Sez. V, nella **Sentenza 5 ottobre 2012, n.16977** che, accogliendo l'orientamento già da tempo manifestato dall'ANCE, anche attraverso una formale richiesta di consulenza giuridica all'Agenzia delle Entrate[1], riconosce la correttezza del comportamento tenuto da quelle imprese che, in relazione ai singoli S.A.L., emettono fatture al netto delle “ritenute di garanzia”, escludendole così dalla base imponibile IVA, fintanto che non siano effettivamente “svincolate” dalla committenza.

In particolare, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate[2], la Sentenza n.16977/2012 afferma che:

- in base alla specifica clausola contenuta nel contratto d'appalto, l'**importo** delle “**ritenute di garanzia**” **non è** immediatamente **esigibile** e **non** può essere **considerato** come “**corrispettivo**” **fino** all'esito del **collaudo** dei lavori eseguiti ed alla **verifica** dell'**esatto adempimento** contrattuale;
- per le **prestazioni** di **servizi**, la disposizione del Decreto IVA, relativa al momento di effettuazione delle operazioni, secondo la quale le stesse «**si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo**»[3], è di **carattere generale**, e **non subisce alcuna deroga** da parte né della legislazione nazionale, né di quella comunitaria.

Sul punto, anche l'ANCE, nella propria richiesta di consulenza all'Agenzia delle Entrate, aveva rilevato che la valutazione sulla legittimità del metodo di fatturazione utilizzato dall'appaltatore non potesse prescindere da un'analisi dell'ambito applicativo dell'art.6, co. 3, del D.P.R. 633/1972, che, in via generale, stabilisce che, **per le prestazioni di servizi**, il **presupposto** per l'**applicazione** dell'**IVA è costituito dal pagamento del corrispettivo** contrattuale;

- l'**impresa** aveva **operato correttamente**, utilizzando le seguenti modalità:

- **prima del collaudo, fatturazione** dei **corrispettivi** ricevuti in base ai singoli S.A.L., al **netto** delle **ritenute**, e versamento dell'IVA relativa a tali importi. In pratica, la Sentenza n.16977/2012 conferma che le ritenute devono essere escluse dal computo della base imponibile IVA, fintanto che non siano effettivamente svincolate;
 - **dopo il collaudo, fatturazione** dell'ammontare complessivo delle **ritenute** erogate dal committente, e versamento dell'IVA calcolata sulle stesse.
- In sostanza, la Cassazione esclude la rilevanza come "corrispettivo" delle "ritenute di garanzia" finché queste non siano effettivamente erogate all'appaltatore, a seguito del positivo esito del collaudo dell'opera realizzata.
- Pertanto, durante l'esecuzione del contratto, l'appaltatore dovrà esporre in fattura l'importo corrispondente a quanto effettivamente versato dalla stazione appaltante (in base ai S.A.L.), al netto delle "ritenute di garanzia".
- Unicamente in fase di pagamento, a seguito del collaudo, le stesse assumono natura di "corrispettivi" e devono essere fatturate alla committenza.
- A puro titolo esemplificativo, il procedimento utilizzato dall'appaltatore è sintetizzato nello schema seguente.

Anno 2011	
<i>Ammontare S.A.L. accettati</i>	100
<i>Ritenuta di garanzia (0,5%)[4]</i>	0,5
<i>Totale corrisposto dal committente</i>	99,5 + iva
<i>Importo fatturato dall'appaltatore</i>	99,5 + iva
Anno 2012	
<i>Ammontare del saldo per ultimazione lavori</i>	150
<i>Restituzione ritenuta</i>	0,5
<i>Totale corrisposto dal committente</i>	150,5 + iva
<i>Importo fatturato dall'appaltatore</i>	150,5 + iva

Al riguardo, si evidenzia che, anche se dalla lettura della citata Sentenza n.16977/2012 non si evince con certezza la natura (pubblica o privata) dell'appalto, si ritiene che le conclusioni cui la stessa giunge valgano per entrambe le tipologie contrattuali.

Alla luce della citata Sentenza, e visto il forte contenzioso instauratosi in materia[\[5\]](#), si attende, ora, un pronunciamento ufficiale dell'Agenzia delle Entrate che sia in linea con quanto stabilito dalla Cassazione e con la tesi associativa.

[1] La citata richiesta è stata presentata il 9 febbraio 2011, ma a tutt'oggi non ha trovato risposta ufficiale, sebbene di recente sia stata oggetto di un nuovo formale sollecito all'Agenzia delle Entrate.

^[2] _ Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate era ricorsa in Cassazione contro l'operato di un'impresa che, in costanza di contratto, aveva fatturato i corrispettivi ricevuti al netto delle predette ritenute. In particolare, l'Agenzia delle Entrate sosteneva che, con riferimento a prestazioni eseguite nell'ambito di un contratto d'appalto, l'IVA fosse dovuta «*sull'intera somma contabilizzata nello stato di avanzamento lavori*», ancorché parte di essa non fosse stata, di fatto, liquidata dal committente, ma trattenuta a garanzia dell'esatta esecuzione dell'appalto.

[3] Cfr. l'art.6, comma 3, del D.P.R. 633/1972 - Decreto IVA.

[4] Nell'esempio è stata riportata la ritenuta dello 0,5% stabilita, nell'ambito dei contratti d'appalto relativi a lavori pubblici, dall'art.4 del D.P.R. 5 ottobre 2010 n. 207- Regolamento di esecuzione ed attuazione del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante «*Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE*».

[5] Risultano, infatti, accertamenti in corso, nei quali viene contestata all'impresa la mancata fatturazione dei corrispettivi ricevuti, prima del collaudo dell'opera, al lordo delle ritenute (non ancora effettivamente versate dal committente).

8436-Sentenza 5 ottobre 2012, n.16977 .pdf [Apri](#)