

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

NEWS N. 682 DEL 08/06/2009

Oggetto: ``Riserve`` dell'appaltatore - Irrilevanza ai fini della determinazione del reddito imponibile

Nell'ambito dell'esecuzione di opere di durata ultrannuale, le richieste dell'appaltatore avanzate al committente (cd. "riserve"), non dipendenti dalla legge o dal contratto, non rilevano ai fini della valutazione delle rimanenze di cui all'art. 93, comma 2, del TUIR. Lo conferma la risposta ad un'interrogazione parlamentare che recepisce quanto da sempre sostenuto dall'ANCE in materia

Nell'ambito dell'esecuzione di opere di durata ultrannuale, le richieste dell'appaltatore avanzate al committente (cd. "riserve"), non dipendenti dalla legge o da accordi contrattuali, sono escluse dal concetto di "maggiorazioni di prezzo" ai sensi dell'art.93, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - T.U.I.R. e non rilevano ai fini della valutazione delle rimanenze ivi previste.

Di conseguenza, tali importi, sostanziandosi in mere pretese unilaterali, non concorrono alla formazione della base imponibile e, pertanto, devono ritenersi esclusi dalla tassazione ai fini delle imposte sul reddito d'impresa (IRPEF ed IRES) "fintantoche" non diventino certe nell'esistenza e determinabili in modo obiettivo".

Lo conferma la risposta fornita in Commissione VI (Finanze) della Camera da parte del Sottosegretario per l'economia e le finanze, On.le Casero, all'interrogazione parlamentare n.5/01456 che accoglie in pieno le istanze dell'ANCE, ripetutamente manifestate in occasione di diverse iniziative intraprese nelle più opportune sedi amministrative e parlamentari.

Come noto, la questione derivava dall'interpretazione della disposizione relativa alla valutazione fiscale delle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, con particolare riferimento alle cd. "maggiorazioni di prezzo" richieste dall'appaltatore, di cui all'art.93, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - T.U.I.R.[1].

Infatti, la norma prevede che, nell'ambito della valutazione a corrispettivi pattuiti delle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, si deve tener conto, in misura non inferiore al 50%, delle "maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali", finché le stesse non siano state definitivamente stabilite.

In merito, aveva suscitato perplessità l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate espresso con la Circolare 22 settembre 1982, n.36/971918, la quale aveva chiarito che nelle maggiorazioni di prezzo di cui all'art.93, comma 2, del D.P.R. 917/1986 dovevano comprendersi anche le richieste avanzate a titolo di riserve.

Diversamente, l'ANCE ha sempre sostenuto che le maggiorazioni di prezzo, che rappresentano mere richieste dall'appaltatore, "incerte" nella loro esistenza e "non determinabili" in modo obiettivo non possono assumere alcuna rilevanza reddituale (e conseguentemente fiscale), fintantoche non trovino formale accettazione da parte del committente (cfr., da ultimo, Circolare ANCE n. 54 del 2 novembre 2004).

Alle medesime conclusioni è giunta anche la Corte di Cassazione che, con un orientamento ormai consolidato (cfr. Sentenza n.8628 del 6 aprile 2007 e n.13582 del 2 novembre 2001), ha precisato che «ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore in relazione a lavori di durata ultrannuale, eseguiti su ordinazione, possono essere prese in considerazione.....sempre che siano "certe" nella loro esistenza e "determinabili" in modo obiettivo, non rendendosi invece possibile attribuire rilevanza reddituale a pretese unilaterali che costituiscono mere "speranze" di ricavi».

A causa del contrasto tra l'interpretazione amministrativa e giurisprudenziale della norma, il comportamento assunto, a livello locale, dagli Uffici competenti nell'ambito delle verifiche fiscali non è stato univoco, come si è riscontrato in sede di accertamento, tenuto anche conto che le imprese del settore si sono sempre conformate al consolidato indirizzo della Corte di Cassazione.

Con la citata risposta all'interrogazione parlamentare è ora chiarito, in via ufficiale, che le riserve iscritte nella contabilità di cantiere, e ricollegabili a richieste di maggiorazioni di prezzo, rientrano nell'art.93, comma 2, del T.U.I.R. unicamente nell'ipotesi in cui tali importi trovino fondamento in disposizioni di legge o clausole contrattuali.

In particolare, nella risposta all'interrogazione viene precisato che tra le disposizioni di legge che legittimano l'inclusione delle maggiorazioni di prezzo tra le rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (sottoposte a tassazione nella misura non inferiore al 50%), rientrano, a titolo esemplificativo:

- gli artt.1664 e 1467 del codice civile[2], che disciplinano le modifiche alle condizioni originarie del contratto, nel caso in cui l'esecuzione del medesimo risulti eccessivamente onerosa, ovvero si verificano circostanze imprevedibili (cfr. anche Sentenza della Cassazione n.4607 del 22 febbraio 2008);
- l'art.132 del D.Lgs. n.163/2006[3], che disciplina le varianti in corso d'opera nei lavori pubblici.

Al contrario, le maggiorazioni dei corrispettivi non richieste in applicazione delle previsioni stabilite nella legge, o nel contratto originario, assumono rilevanza fiscale solo se "certe" nell'esistenza e "determinabili" in modo obiettivo nell'ammontare.

Di conseguenza, viene ora chiarito, in conformità a quanto sostenuto dall'ANCE, **le richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera, che non trovano fondamento nella legge o nel contratto, sono escluse dal campo di applicazione della norma in esame, dal momento che costituiscono proposte di modifica del contratto**

che, in quanto tali, «non assumono rilevanza fino a quando non siano accettate dalla controparte» (cfr. anche Sentenza della Cassazione n.13582 del 2 novembre 2001).

In conclusione, tali importi, finché non siano stati definitivamente accettati dalla stazione appaltante, costituiscono unicamente delle mere "speranze di ricavi", che non rilevano in alcun modo, sotto il profilo fiscale, come rimanenze di opere ultrannuali e non concorrono a formare la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi IRPEF ed IRES.

Allo stesso modo, non rientrano nell'art.93, comma 2, del T.U.I.R. e vengono escluse, pertanto, da tassazione, le pretese dell'appaltatore che abbiano "carattere risarcitorio", che non possono essere comprese nella nozione di "prezzo" o corrispettivo, sul presupposto che sono finalizzate unicamente a reintegrare il patrimonio dell'appaltatore, e non sono ricollegabili alle prestazioni oggetto del contratto.

In conclusione, ferma restando la necessità di analizzare le singole fattispecie, sotto il profilo fiscale, occorre distinguere tra:

- maggiorazioni di prezzo derivanti dalla legge o da clausole contrattuali, "certe" nella loro esistenza, ma "non determinabili" in modo obiettivo, per le quali trova applicazione il disposto dell'art.93, comma 2 (rilevanti, ai fini della valutazione delle rimanenze, in misura non inferiore al 50%, sino a che non siano definitivamente stabilite).

A titolo esemplificativo, possono comprendersi in tale categoria le varianti al contratto originario richieste dal committente che, ancorché non esattamente determinate nel loro ammontare "economico", attribuiscono comunque all'appaltatore un diritto "certo" all'ottenimento di un maggior corrispettivo rispetto a quello originariamente pattuito;

- maggiorazioni di prezzo che rappresentano mere richieste dell'appaltatore, "incerte" nella loro esistenza e "non determinabili" in modo obiettivo, che, come tali non sono rilevanti ai fini della valutazione fiscale di dette rimanenze.

[1] D.P.R. 22-12-1986 n. 917 - Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

Art.93 - Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

(omissis)

2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.

(omissis)

[2] Codice Civile

Art. 1664 - Onerosità o difficoltà dell'esecuzione

Qualora per effetto di circostanze imprevedibili si siano verificati aumenti o diminuzioni nel costo dei materiali o della mano d'opera, tali da determinare un aumento o una diminuzione superiori al decimo del prezzo complessivo convenuto, l'appaltatore o il committente possono chiedere una revisione del prezzo medesimo. La revisione può essere accordata solo per quella differenza che eccede il decimo.

Se nel corso dell'opera si manifestano difficoltà di esecuzione derivanti da cause geologiche, idriche e simili, non previste dalle parti, che rendano notevolmente più onerosa la prestazione dell'appaltatore, questi ha diritto a un equo compenso.

Art. 1467 - Contratto con prestazioni corrispettive

Nei contratti a esecuzione continuata o periodica ovvero a esecuzione differita, se la prestazione di una delle parti è divenuta eccessivamente onerosa per il verificarsi di avvenimenti straordinari e imprevedibili, la parte che deve tale prestazione può domandare la risoluzione del contratto, con gli effetti stabiliti dall'articolo 1458.

La risoluzione non può essere domandata se la sopravvenuta onerosità rientra nell'alea normale del contratto.

La parte contro la quale è domandata la risoluzione può evitarla offrendo di modificare equamente le condizioni del contratto.

[3] D.Lgs. 12-4-2006 n.163 - Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE.

(omissis)

132. Varianti in corso d'opera.

1. Le varianti in corso d'opera possono essere ammesse, sentito il progettista e il direttore dei lavori, esclusivamente qualora ricorra uno dei seguenti motivi:

- a) per esigenze derivanti da sopravvenute disposizioni legislative e regolamentari;
- b) per cause imprevedute e imprevedibili accertate nei modi stabiliti dal regolamento, o per l'intervenuta possibilità di utilizzare materiali, componenti e tecnologie non esistenti al momento della progettazione che possono determinare, senza aumento di costo, significativi miglioramenti nella qualità dell'opera o di sue parti e sempre che non alterino l'impostazione progettuale;
- c) per la presenza di eventi inerenti alla natura e alla specificità dei beni sui quali si interviene verificatisi in corso d'opera, o di rinvenimenti impreveduti o non prevedibili nella fase progettuale;
- d) nei casi previsti dall'articolo 1664, comma 2, del codice civile;
- e) per il manifestarsi di errori o di omissioni del progetto esecutivo che pregiudicano, in tutto o in parte, la realizzazione dell'opera ovvero la sua utilizzazione; in tal caso il responsabile del procedimento ne dà immediatamente comunicazione all'Osservatorio e al progettista.

2. I titolari di incarichi di progettazione sono responsabili per i danni subiti dalle stazioni appaltanti in conseguenza di errori o di omissioni della progettazione di cui al comma 1, lettera e). Nel caso di appalti avente ad oggetto la progettazione esecutiva e l'esecuzione di lavori, l'appaltatore risponde dei ritardi e degli oneri conseguenti alla necessità di introdurre varianti in corso d'opera a causa di carenze del progetto esecutivo.

3. Non sono considerati varianti ai sensi del comma 1 gli interventi disposti dal direttore dei lavori per risolvere aspetti di dettaglio, che siano contenuti entro un importo non superiore al 10 per cento per i lavori di recupero, ristrutturazione, manutenzione e restauro e al 5 per cento per tutti gli altri lavori delle categorie di lavoro dell'appalto e che non comportino un aumento dell'importo del contratto stipulato per la realizzazione dell'opera. Sono inoltre ammesse, nell'esclusivo interesse

dell'amministrazione, le varianti, in aumento o in diminuzione, finalizzate al miglioramento dell'opera e alla sua funzionalità, sempreché non comportino modifiche sostanziali e siano motivate da obiettive esigenze derivanti da circostanze sopravvenute e imprevedibili al momento della stipula del contratto. L'importo in aumento relativo a tali varianti non può superare il 5 per cento dell'importo originario del contratto e deve trovare copertura nella somma stanziata per l'esecuzione dell'opera.

4. Ove le varianti di cui al comma 1, lettera e), eccedano il quinto dell'importo originario del contratto, il soggetto aggiudicatore procede alla risoluzione del contratto e indice una nuova gara alla quale è invitato l'aggiudicatario iniziale.

5. La risoluzione del contratto, ai sensi del presente articolo, dà luogo al pagamento dei lavori eseguiti, dei materiali utili e del 10 per cento dei lavori non eseguiti, fino a quattro quinti dell'importo del contratto.

6. Ai fini del presente articolo si considerano errore o omissione di progettazione l'inadeguata valutazione dello stato di fatto, la mancata od erronea identificazione della normativa tecnica vincolante per la progettazione, il mancato rispetto dei requisiti funzionali ed economici prestabiliti e risultanti da prova scritta, la violazione delle norme di diligenza nella predisposizione degli elaborati progettuali (*omissis*).