

Atto Camera

Interrogazione a risposta immediata in Commissione 5-01456
presentata da
ALBERTO FLUVI
martedì 26 maggio 2009, seduta n.182

FLUVI, MARAN e MASTROMAURO. -
Al Ministro dell'economia e delle finanze.
- Per sapere - premesso che:

in base all'articolo 93, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), nella valutazione delle opere di durata ultrannuale, «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»;

negli appalti pubblici (ma lo stesso vale anche per 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» (o «claims»);

la giurisprudenza - sia di merito che di legittimità - 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 una 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 della 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;

esiste da sempre - ed è stato recentemente confermato - il principio di «dipendenza» (o di «derivazione») del reddito imponibile d'impresa dal risultato economico civilistico;

tali «riserve» non vengono computate nel conto economico e nello stato patrimoniale dell'impresa appaltatrice, perché ciò contrasterebbe con le regole che presiedono alla redazione del bilancio d'esercizio, e, in «particolare, con il fondamentale principio della "prudenza"»;

la citata disposizione dell'articolo 93, comma 2, del TUIR riguarda solo le «maggiorazioni di prezzo» che, in applicazione della legge o di clausole contrattuali, devono essere automaticamente riconosciute dall'appaltante, nel senso che, al verificarsi dell'evento cui esse si riconnettono, sorge ipso iure un diritto ad un maggior compenso che sussiste nell'an e peraltro, da determinare nel quantum;

le «riserve» altro non sono che mere richieste (e non diritti) intese ad evitare che le registrazioni contabili della «stazione appaltante» diventino inoppugnabili nei confronti dell'appaltatore, dato che gli articoli 165 e 174 del Regolamento sugli appalti pubblici dispongono la decadenza da qualsiasi diritto ad un eventuale indennizzo, se gli atti di contabilità sono sottoscritti, da parte dell'appaltatore, «senza riserva» o se le «riserve non vengono esplicitate» nei termini previsti (e confermate in sede di «conto finale»);

pertanto l'appostazione di tali «riserve» nella contabilità dei lavori non attribuisce alcun diritto di credito all'appaltatore, il quale potrà e dovrà tenere conto delle stesse (sia civilisticamente che fiscalmente) solo al momento (e nei limiti) in cui tali componenti positive sono «riconosciute» come spettanti dalla stazione appaltante o dall'autorità giudiziaria o da un collegio arbitrale;

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 determinabili obiettivamente (in conformità, quindi, alle regole del predetto articolo 109), cioè 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 perché solo in quel momento le «riserve» cessano di essere semplici pretese (cioè atti di iniziativa) e diventano diritti;

le maggiorazioni di prezzo 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 né dalla legge né dal contratto; inoltre per le maggiorazioni di prezzo valgono le «regole speciali» dell'articolo 93 -:

se ritenga 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». (5-01456)

OMISSIS

5-01456 Fluvi: Chiarimenti in merito al trattamento tributario delle riserve sollevate da imprese appaltatrici nei confronti della stazione appaltante.

Margherita Angela MASTROMAURO (PD) illustra l'interrogazione, di cui è co-firmataria, rilevando come essa tragga origine dagli avvisi di accertamento emessi da alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate a seguito di verifiche effettuate dalla Guardia di finanza in particolare nei confronti di alcune imprese di costruzioni.

Nei predetti provvedimenti gli uffici dell'Agenzia hanno ritenuto di assoggettare le riserve relative a risarcimenti danni ovvero a indennità per maggiori lavori eseguiti rispetto a quelli contemplati nei contratti di appalto al trattamento fiscale previsto dall'articolo 93, comma 2, del TUIR, ai sensi del quale, in caso di opere di durata eccedente l'anno, delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole con-

trattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento.

A tale riguardo, ricorda il diverso e consolidato orientamento della giurisprudenza – con la quale concordano la dottrina maggioritaria ed alcune risoluzioni della stessa Amministrazione finanziaria – secondo cui le anzidette riserve assumono rilievo fiscale soltanto nel momento in cui la loro fondatezza sia stata accertata con accordo bonario dalle stesse parti contrattuali o con sentenza definitiva dell'autorità giurisdizionale.

Nel giudicare incomprensibile e pretestuosa, alla luce dell'avviso espresso dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, la posizione assunta dagli uffici finanziari, che hanno emesso i suddetti accertamenti, ritiene necessario un intervento del Ministro dell'economia e delle finanze, volto a ribadire in maniera chiara e netta la corretta interpretazione dell'articolo 93, comma 2, del TUIR, al duplice fine di evitare che si moltiplichino i contenziosi e di dare un segno di sensibilità alle imprese edili, già in grave difficoltà a causa della crisi economica in atto.

Il Sottosegretario Luigi CASERO risponde all'interrogazione in titolo nei termini riportati in allegato (*vedi allegato 2*).

Margherita Angela MASTROMAURO (PD) si dichiara soddisfatta della risposta fornita dal Sottosegretario.

OMISSIS

ALLEGATO 2

5-01456 Fluvi: Chiarimenti in merito al trattamento tributario delle riserve sollevate da imprese appaltatrici nei confronti della stazione appaltante.**TESTO DELLA RISPOSTA**

Con il documento di sindacato ispettivo in esame, si chiede di sapere se le riserve rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 93, comma 2 del TUIR « considerandole » maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali. A parere dell'istante le riserve « altro non sono che pretese che vengono avanzate sulla scorta di aspettative non tutelate né dalla legge né dal contratto » e quindi alle stesse non si rende applicabile il criterio forfetario previsto dal citato articolo 93, comma 2, del TUIR, bensì le regole generali di certezza e obiettiva determinabilità, di cui all'articolo 109 del TUIR.

Al riguardo, 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.

L'articolo 93, comma 2 del TUIR, al fine di calcolare il valore delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, stabilisce che « 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 ».

Tale disposizione si preoccupa di far concorrere nel calcolo della valutazione delle rimanenze talune maggiorazioni di prezzo previste e consentite dalla legge o dalle clausole contrattuali, in quanto le

relative richieste si presume che abbiano fondamento concreto in fatti e circostanze all'uopo contemplati dalla legge o dalla volontà contrattuale (risoluzione del 23 ottobre 1975, n. 50032).

In altri termini, la norma in esame deroga al principio della competenza disciplinata dall'articolo 109 del TUIR poiché, di fronte a una componente (maggiorazione dei corrispettivi originari) certa nell'esistenza – proprio perché « 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.

Coerente con tale impostazione è la recente sentenza n. 4607 del 22 febbraio 2008 della Corte di Cassazione, secondo la quale « nella *ratio* della norma (...) è insita la previsione normativa di sottoporre a tassazione un valore che non risulta certo nella sua effettiva determinazione, in deroga al principio generale della competenza, facendo salva la possibilità negli esercizi successivi dell'iscrizione della sopravvenienza attiva o passiva verificando l'esito del raffronto con l'effettivo importo che risulterà e quanto è stato già effettivamente tassato ».

Alla stregua di quanto sopra, secondo l'Agenzia, rientrano nell'ambito applicativo del comma 2, dell'articolo 93 del TUIR, ad esempio, le richieste di maggiorazione previste dall'articolo 1664 del codice civile al verificarsi « di circostanze imprevedibili » o di « difficoltà di esecuzione derivanti da

cause geologiche, idriche e simili che rendano notevolmente più onerosa la prestazione ».

Come precisato dalla stessa Corte di Cassazione, infatti, « la norma, al fine di determinare nei lavori ultrannuali il relativo reddito di competenza, quando l'impresa richiede maggiorazioni di prezzo per revisione prezzi in applicazione di disposizioni di legge articoli 1467 e 1664 del codice civile, o di clausole contrattuali, di esse si tiene conto in misura non inferiore al 50 per cento dell'importo richiesto lo fa chiedendolo nella prospettiva del dichiarato annuo, mentre nel caso che tali maggiorazioni vengono accettate senza riserva dal committente esse vengono assunte per l'intero importo accordato » (Cassazione Civile, sentenza n. 4607 del 22 febbraio 2008).

Assumono, altresì, rilevanza nella valutazione delle rimanenze prevista nel citato articolo 93, comma 2, del TUIR le richieste di maggiori compensi previste dall'articolo 25 della legge n. 109 del 1994 (sostituito dall'articolo 132 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 in vigore dal 1° luglio 2006) per le varianti in corso d'opera nell'ambito dei lavori pubblici.

Allo stesso modo, le varianti in corso d'opera, non riconducibili al disposto della legge n. 109 del 1994, ma contemplate in contratto, rilevano anch'esse ai fini della valutazione prevista dall'articolo 93, comma 2, del TUIR nella misura minima del 50 per cento.

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).

Resta inteso, secondo l'Agenzia, che 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 perché 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).

Per quanto sopra, 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.