

Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte Indirette
Ufficio - IVA

Roma, 29 aprile 2013

FAX

Da Ufficio IVA

A: ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

Numero Fax 06-84567555 Numero fogli 8 + il presente.

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 954-11/2011, prot. N. 954-51174/2013

Si trasmette la risposta relativa alla richiesta di consulenza giuridica da voi presentata.
Si prega di confermare via telefax l'avvenuta ricezione della presente.

IL CAPO UFFICIO

Roma, 124 APR 2011

ASSOCIAZIONE NAZIONALE
COSTRUTTORI EDILI
VIA GUATTANI 16
00161 ROMA (RM)

Prot. n.

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 954-11/2011
Associazione/Ordine ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI
EDILI
Codice Fiscale 80022490587
Istanza presentata il 11/02/2011*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione istante ha rappresentato alla scrivente di aver ricevuto alcune richieste di chiarimenti da parte di imprese operanti nel settore edile in merito al regime IVA applicabile alle c.d. "ritenute a garanzia", previste nell'ambito dei contratti d'appalto pubblici e privati.

Nell'ambito degli appalti pubblici tali ritenute, effettuate dal committente sui corrispettivi pagati all'appaltatore per l'esecuzione parziale delle opere, sono dirette a garantire il corretto adempimento degli obblighi contributivi previsti, a carico dell'appaltatore, dalle leggi e dai regolamenti sulla tutela, sicurezza e salute dei lavoratori.

In particolare, l'art. 4, comma 3, 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" che ha sostituito, a decorrere dall'8 giugno 2011, il D.M. 19 aprile 2000, n. 145 - stabilisce che *"in ogni caso sull'importo netto progressivo delle prestazioni è operata una ritenuta dello 0,50 per cento; le ritenute possono essere svincolate soltanto in sede di liquidazione finale, dopo l'approvazione da parte della stazione appaltante del certificato di collaudo o di verifica di conformità, previo rilascio del documento unico di regolarità contributiva"*.

In sostanza, in seguito all'approvazione del collaudo provvisorio (in base a stati di avanzamento dei lavori, S.A.L.), il committente corrisponde all'appaltatore l'importo trattenuto, a condizione che sia stato comprovato dal documento unico di regolarità contributiva (in seguito, "DURC"), rilasciato dagli enti previdenziali competenti, l'assolvimento, da parte dell'appaltatore, degli obblighi contributivi previsti a tutela dei lavoratori dipendenti.

Nei contratti di appalto stipulati nell'ambito dei rapporti privatistici le parti sono solite introdurre una clausola di garanzia che prevede la possibilità, per il committente, di effettuare la ritenuta di una quota del corrispettivo dovuto in funzione dell'esatto adempimento della prestazione da parte dell'appaltatore.

In base a tale clausola contrattuale, la quota di corrispettivo trattenuta è svincolata al verificarsi della condizione contrattualmente stabilita dalle parti (ad esempio, in seguito all'esito positivo del collaudo ovvero dopo il compimento di un periodo di osservazione dell'opera realizzata, successivamente alla consegna della stessa).

L'Associazione istante ha chiesto di conoscere, in relazione ad entrambe le ipotesi, le corrette modalità di fatturazione delle ritenute a garanzia, il cui importo viene corrisposto dai committenti soltanto al termine dei lavori (pubblici o di natura privatistica), in seguito al collaudo delle opere realizzate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne il settore degli appalti pubblici, l'Associazione istante ritiene che le imprese appaltatrici debbano emettere le fatture relative ai corrispettivi spettanti per i singoli S.A.L. al netto delle ritenute a garanzia in quanto il relativo importo - fino al momento in cui resta vincolato - non concorre a formare la base imponibile IVA del corrispettivo pattuito.

L'appaltatore emetterà la fattura relativa all'importo complessivo delle ritenute a garanzia soltanto al momento del collaudo, a seguito dell'effettiva corresponsione di tale importo da parte del committente. L'appaltatore, inoltre, è tenuto a fatturare al committente l'importo delle ritenute a garanzia anche qualora, in seguito ad irregolarità contributiva accertata dal DURC, tale importo, destinato all'assolvimento diretto degli obblighi contributivi, sia versato all'ente previdenziale.

Per quanto riguarda gli appalti stipulati nei rapporti privatistici, ad avviso dell'Associazione istante, le ritenute sul corrispettivo pattuito, preordinate contrattualmente a garanzia della corretta esecuzione dell'opera, non assumono rilevanza, ai fini IVA, e, conseguentemente, non devono essere fatturate, fino al momento in cui non siano svincolate, assumendo solo in tale momento la natura di corrispettivo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di stabilire le modalità di fatturazione delle ritenute a garanzia effettuate sia nel settore degli appalti pubblici sia in quello degli appalti privati, assume rilevanza la natura di tale addebito e il momento in cui si realizza il presupposto impositivo cui consegue l'esigibilità dell'imposta.

1) Ritenute a garanzia nei lavori pubblici ai sensi del d.P.R. n. 207 del 2010

Nel settore degli appalti pubblici le ritenute di garanzia, in misura pari allo 0,5 per cento, che - ai sensi dell'art. 4, comma 3, del d.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207 - il committente è tenuto ad operare sull'importo netto progressivo delle prestazioni rese dall'appaltatore, costituiscono uno strumento per garantire il rispetto, da parte di quest'ultimo, degli obblighi previsti dai contratti collettivi, dalle leggi e dai regolamenti sulla tutela, protezione, assicurazione e assistenza dei lavoratori dipendenti.

Secondo quanto rappresentato dall'Associazione istante, le ritenute sono operate dal committente sul corrispettivo spettante per i lavori parzialmente eseguiti (vale a dire per i singoli S.A.L.), in base al certificato di pagamento, redatto dall'appaltante, recante l'importo effettivamente liquidabile all'appaltatore e l'ammontare delle predette ritenute.

L'ammontare delle ritenute operate è corrisposto all'appaltatore ad avvenuta ultimazione dei lavori (vale a dire dopo il collaudo dell'opera realizzata ovvero dopo la verifica di conformità), soltanto previo rilascio, da parte degli enti previdenziali e assistenziali competenti, del documento unico di regolarità contributiva (di seguito, "DURC") attestante il regolare versamento dei contributi previdenziali da parte dell'appaltatore, in base alla normativa di riferimento.

Qualora venga accertato, in capo all'appaltatore, un inadempimento degli obblighi previdenziali e assistenziali, il committente/stazione appaltante provvede a versare direttamente agli enti previdenziali l'importo corrispondente all'entità della violazione, utilizzando l'ammontare delle ritenute a garanzia.

L'addebito sui singoli S.A.L. delle ritenute in argomento è volto, pertanto, a costituire la provvista necessaria per consentire al committente di ottemperare agli obblighi contributivi nell'eventualità in cui questi non siano stati assolti direttamente dall'appaltatore.

Le ritenute concorrono a formare la base imponibile IVA in quanto, ai sensi dell'art. 13, comma 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, il relativo ammontare è parte integrante del corrispettivo, pattuito contrattualmente, spettante all'appaltatore.

La riconducibilità delle ritenute nella base imponibile dell'operazione è coerente con i chiarimenti resi nella risoluzione 28 giugno 2007, n. 146/E, con la quale è stato precisato che la ritenuta del 20 per cento operata dall'appaltante in seguito all'accertamento di un inadempimento delle imprese appaltatrici degli obblighi previdenziali e assistenziali previsti dal CCNL concorre a formare la base imponibile su cui calcolare l'IVA.

Per individuare la corretta modalità di fatturazione delle ritenute a garanzia, assume, altresì, rilievo il momento di effettuazione dell'operazione.

Tale momento, che in linea generale, coincide con quello in cui l'IVA diviene esigibile (e sorge il diritto dell'erario a richiedere l'imposta) per le prestazioni di servizi si realizza, ai sensi dell' art. 6, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, all'atto del pagamento del corrispettivo. Peraltro, ai sensi del successivo quarto comma della medesima disposizione, qualora prima del pagamento del corrispettivo sia emessa fattura, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura stessa.

Tuttavia, per le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato e degli enti pubblici territoriali, l'art. 6, sesto comma, prevede che l'emissione della fattura, in assenza del pagamento del corrispettivo, realizza il momento di effettuazione dell'operazione ma non quello dell'esigibilità dell'imposta che è, comunque, rinviato al momento del pagamento del corrispettivo.

In base a quanto rappresentato nell'istanza, per l'applicazione delle ritenute a garanzia di cui al d.P.R. n. 207 del 2010, il committente corrisponde all'appaltatore l'importo dovuto in base al S.A.L. (ossia in base al valore delle opere realizzate) previa emissione, da parte di quest'ultimo, di fatture che evidenziano l'importo del corrispettivo spettante per il singolo S.A.L. già decurtato della ritenuta di garanzia.

L'ammontare delle ritenute è materialmente corrisposto all'appaltatore in sede di liquidazione del saldo finale.

Stante la natura di corrispettivo dell'importo trattenuto, si ritiene che debba trovare applicazione la regola di carattere generale prevista dall'art. 6, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate (e l'imposta diviene esigibile) all'atto del pagamento del corrispettivo.

Pertanto, al momento del pagamento dei singoli S.A.L., l'impresa appaltatrice emette nei confronti del committente una fattura non comprensiva dell'importo delle ritenute a garanzia.

L'importo delle ritenute a garanzia, invece, assume rilevanza, ai fini IVA, e, conseguentemente, deve essere fatturato al committente, nel momento in cui, in seguito al collaudo provvisorio, viene corrisposto all'appaltatore ovvero, in caso di inadempienze imputabili a quest'ultimo e accertate in base al DURC, quando il relativo ammontare viene erogato, dal committente, direttamente agli enti previdenziali interessati per assolvere il debito contributivo dell'appaltatore.

Resta inteso che, qualora la fattura relativa al S.A.L. rechi anche l'importo della ritenuta a garanzia, l'operazione si considera effettuata anche in relazione a tale ammontare, nei termini di cui all'art. 6, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

2) Ritenute a garanzia negli appalti privati

Secondo quanto rappresentato dall'Associazione istante, nel settore degli appalti di lavori privati è prassi ormai consolidata mutuare dalla normativa in materia di appalti pubblici l'applicazione delle ritenute a garanzia. Peraltro, diversamente dalle ritenute previste dal codice dei contratti pubblici, le ritenute operate dal committente privato, all'atto del pagamento del corrispettivo relativo ai singoli S.A.L., sono volte principalmente a garantire la corretta esecuzione dell'opera da parte dell'appaltatore.

A conclusione dei lavori, qualora sia accertata un'irregolarità nell'esecuzione degli stessi, l'ammontare delle ritenute viene definitivamente trattenuto dal committente, in misura pari all'entità del danno derivante dall'inadempimento dell'appaltatore.

Diversamente, vale a dire in caso di regolare esecuzione dell'opera, le ritenute, in sede di conclusione dei lavori, sono svincolate e imputate al corrispettivo dovuto all'appaltatore.

In merito alla rilevanza fiscale di tali ritenute, si evidenzia che, in base all'art. 15, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, "*non si tiene conto in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto*". Pertanto, la base imponibile IVA dell'operazione non può essere decurtata dell'ammontare delle ritenute effettuate a titolo di penalità.

L'appaltatore, conseguentemente, è tenuto, in tal caso, ad applicare l'IVA e ad emettere la relativa fattura sull'intero importo pattuito come corrispettivo.

Per quanto riguarda il momento in cui si realizza il presupposto impositivo cui consegue l'esigibilità dell'imposta ed i connessi obblighi di fatturazione, si rende applicabile anche in questo caso la regola di carattere generale di cui all'art. 6, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Le ritenute a garanzia operate dal committente, attesa la natura di corrispettivo delle stesse, dovranno essere fatturate dall'appaltatore:

- al momento dell'effettiva erogazione [coincidente con l'esito positivo del collaudo e, dunque, con l'accettazione dell'opera]; ovvero
- al momento in cui le stesse sono trattenute definitivamente dal committente, a titolo di penalità per "*irregolarità nell'esecuzione del contratto*".

Si segnala che i chiarimenti anzidetti in ordine alle modalità di fatturazione delle ritenute a garanzia sia nell'ambito degli appalti pubblici sia nell'ambito degli appalti privati, risultano, altresì, coerenti con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 5 ottobre 2012, n. 16977, chiamata a pronunciarsi in merito alla fatturazione delle ritenute a garanzia del corretto adempimento (*rectius*, della corretta esecuzione dei lavori) nell'ambito dei contratti di appalto stipulati nel settore privato.

In particolare, la Suprema Corte ha precisato che dette ritenute possono considerarsi corrispettivo, ai fini fiscali, soltanto dopo l'avvenuto collaudo dell'opera in quanto è da quel momento che gli importi corrispondenti diventano certi nell'*an* e nel *quantum*, vale a dire liquidi ed esigibili per il committente.

Pertanto, a fronte del pagamento di ciascun SAL, non sussiste un obbligo di fatturazione delle somme trattenute dal committente a titolo di garanzia, venendo i relativi importi svincolati, e dunque erogati al prestatore a titolo di corrispettivo, solo all'esito del collaudo.

IL DIRETTORE CENTRALE
Arturo Betunio

