
Contratto d'appalto: il trattamento IVA della trattenuta a garanzia

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 27 Maggio 2013

nei contratti d'appalto è prassi normale che vi siano trattenute a garanzie per la verifica dell'opera: quando diventano imponibili IVA tali importi?

L'art. 13, c. 1, del D.P.R. n. 633/72 prevede, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, che la base imponibile Iva sia costituita *"dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente..."*.

L'importo sul quale deve essere applicata l'aliquota per determinare l'imposta è costituito, dunque, dall'ammontare complessivo di ciò che è dovuto al cedente o al prestatore quale controprestazione della cessione o prestazione, compresi gli oneri di qualsiasi genere posti a carico dell'acquirente del bene e del committente del servizio. Alla luce della predetta disposizione, occorre meglio inquadrare il trattamento impositivo delle "ritenute a garanzia" operate dal committente all'atto del pagamento del corrispettivo a favore del prestatore, le quali assolvono, in genere, due funzioni:

- assicurare, nei limiti del loro importo, il risarcimento del danno per inesatto adempimento del contratto;
- assicurare il pagamento delle spettanze contributive dei dipendenti delle società esecutrici delle opere, in caso di mancato adempimento da parte del datore di lavoro.

Sulla problematica in discorso si è espressa, nel recente passato, l' Agenzia dell'Entrate (R.M. n. 146/E del 28 giugno 2007) la quale ha osservato che, al fine di stabilire se la detrazione operata dall'appaltante in occasione del pagamento degli acconti alle ditte appaltatrici rilevi o meno ai fini della determinazione della base imponibile Iva, occorre esaminare il titolo in virtù del quale viene effettuato il suddetto addebito. Per l'Agenzia delle Entrate, qualora la detrazione da accantonare sia destinata a garanzia dell'adempimento degli obblighi previdenziali e assistenziali previsti dal CCNL a carico delle stesse imprese appaltatrici, questa rappresenta comunque parte integrante della controprestazione dovuta all'appaltatore e, pertanto, la stessa non può essere scomputata ai fini della determinazione

del corrispettivo della prestazione di servizi da assoggettare ad Iva. La base imponibile su cui calcolare l'Iva è costituita, quindi, dall'intero importo corrisposto dall'appaltante al lordo della detrazione operata.

Con un successivo documento di prassi (R.M. n.260/E del 22 ottobre 2009) la stessa Amministrazione Finanziaria è ritornata sull'argomento affrontando, però, la diversa problematica riconducibile all'imposizione Iva della ritenuta a garanzia a tutela del regolare adempimento del contratto nell'ambito di opere ultrannuali. Il caso di specie atteneva una società appaltatrice in un contratto stipulato per la realizzazione di un'opera di durata ultrannuale, che affidava alcune lavorazioni ad una società subappaltatrice. L'esecuzione del contratto prevedeva l'accertamento di stati avanzamento lavori (SAL) a fronte dei quali la società appaltatrice e la subappaltatrice emettevano, per quanto di competenza, fatture, il cui pagamento dava origine a ritenute a garanzia.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, gli stati di avanzamento dei lavori eseguiti dal subappaltatore - che danno luogo all'emissione periodica delle fatture (il cui pagamento dà origine alle ritenute a garanzia) - sono da intendersi provvisori in quanto subordinati ai risultati del collaudo tecnico-amministrativo, che deve essere effettuato dalla società committente in un momento successivo. I relativi pagamenti, pertanto, non assumono mai la valenza di accettazione delle prestazioni da parte della società appaltatrice, né dichiarazioni di adempimento delle garanzie contrattuali: l'effettuazione dei pagamenti - e la relativa fatturazione - non implica l'accettazione definitiva dei lavori eseguiti che, al contrario, viene fissata dalle parti alla data del collaudo. Di conseguenza, sia le somme liquidate in via provvisoria per i lavori coperti da SAL eseguiti dalla subappaltatrice sia le "ritenute a garanzia" costituiscono mere movimentazioni finanziarie (di segno opposto) e, come tali, prive di effetti reddituali".

Con la sentenza n. 16977 del 5 ottobre 2012, la Corte di Cassazione è intervenuta sul punto precisando che è escluso dalla base imponibile IVA l'importo che, pur essendo contabilizzato nello stato avanzamento lavori, sia stato trattenuto a garanzia dell'esecuzione dell'appalto; nel caso di specie, in particolare, tale importo non ha natura di corrispettivo dato che, in base alle previsioni contrattuali, esso non solo non è immediatamente liquidabile, ma resta subordinato al positivo esito del successivo collaudo delle opere e del corretto adempimento del contratto.

L'importo trattenuto a garanzia del committente, pertanto, non può essere considerato un acconto e, ai fini IVA, giustificare l'assoggettamento ad imposta, posto che il medesimo non è definitivo, liquido ed esigibile. Di conseguenza, i giudici di legittimità hanno ritenuto corretto il comportamento del prestatore, il quale, *"dopo avere provveduto a fatturare quanto incassato al netto della ritenuta a garanzia, come danno atto i giudici di appello, dopo il collaudo ha provveduto alla relativa fatturazione, esponendo e versando l'IVA dovuta"*.

Riassumendo, quindi, dalla lettura delle risoluzioni ministeriali e della sentenza della Corte di Cassazione, il trattamento ai fini Iva della ritenuta a garanzia può essere così sintetizzato:

- se la ritenuta a garanzia è a tutela dei contributi previdenziali, tali somme si configurano come corrispettivo, e quindi assoggettate ad Iva;
- se la ritenuta a garanzia è a tutela della corretta esecuzione dei lavori, e di fatto sottoposta alla condizione sospensiva di accettazione dei lavori (collaudo), tali somme vanno assoggettate ad Iva, solo al realizzarsi della condizione sospensiva.

27 maggio 2013

Sandro Cerato