



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |          |          |            |
|--------------------------|----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | BALBA    | SANTO    | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | PENNA    | RICCARDO | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | DEL VIGO | VITTORIA | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |          |          |            |
| <input type="checkbox"/> |          |          |            |
| <input type="checkbox"/> |          |          |            |
| <input type="checkbox"/> |          |          |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n°  
depositato il 1;

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO GENOVA 1

IRPEG + IRAP 2004

proposto dal ricorrente:

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 96/10

UDIENZA DEL

27/07/2010

ore 09:30

SENTENZA

N°

263/5/10

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

9-12-10

Il Segretario

Svolgimento del processo e motivi della decisione

Con l'avviso di accertamento impugnato l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Genova 1, ai sensi dell'art. 39. I comma, D.P.R. 600/1970 nonché dell'art. 93 TUIR, rettificava il reddito di impresa della Società ricorrente, avente come oggetto sociale lavori generali per costruzioni di edifici, per l'anno di imposta 2004 recuperando a tassazione una maggiore IRES per € 10, una maggiore IRAP per con l'applicazione delle sanzioni nella misura massima ed interessi.

L'avviso di accertamento, oggetto della presente controversia, scaturiva da una verifica fiscale condotta da funzionari della Direzione Regionale della Liguria - già avviata con la verifica conclusasi con il pvc del 31/05/2007 - chiusasi definitivamente con p.v.c. redatto in data 03/08/2009, finalizzato all'analisi del trattamento fiscale delle maggiorazioni di prezzo richieste dalla società in relazione alle commesse, con particolare riferimento all'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 93, comma 2 del TUIR.

Più specificamente, l'Ufficio procedeva alla contestazione delle valutazioni delle rimanenze rappresentate dalle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali ai sensi dell'art. 93, co. 2. TUIR.

Più precisamente l'Ufficio rileva nell'accertamento, e ribadisce nelle controdeduzioni, che Spa lavora prevalentemente per

committenti costituiti da amministrazioni ed enti pubblici. I relativi contratti di appalto hanno durata pluriennale e ciò incrementa la possibilità, secondo l'ufficio, che si verifichino fatti imprevisti, dall'evento di origine naturale a quello derivante dal comportamento, fattivo od omissivo, delle parti o di terzi, tali da modificare le condizioni in base alle quali le parti si erano accordate contrattualmente. Ciò comporta delle richieste, da parte dell'appaltatore, che possono trovare fondamento in apposite previsioni contrattuali ovvero in modifiche successive al contratto con varianti formalizzate in atti aggiuntivi derivanti da una richiesta del committente o da necessità imposte dai lavori, non previste nell'appalto originario. Le richieste in esame, osserva l'ufficio, trovano iscrizione nel registro della contabilità di cantiere conformemente alla procedura prevista dal Decreto 554/1999.

Ora, l'art. 93 comma 2 Tuir afferma che "delle maggiorazioni di prezzo, richieste in applicazione di leggi o clausole contrattuali, deve essere tenuto conto in misura non inferiore al 50% finchè non siano definitivamente stabilite".

L'Ufficio osserva che se una maggiorazione di prezzo è iscritta in contabilità di cantiere " in forza di una disposizione di legge o di clausola contrattuale, allora detta riserva, pur nei limiti del 50% deve concorrere a formare l'imponibile nel periodo in cui è iscritta. Se invece la riserva non trova fondamento nella legge o

nelle clausole contrattuali, allora, anche se debitamente iscritta, non concorre a formare l'imponibile del periodo".

Pertanto l'Ufficio, accogliendo il lavoro dei verificatori, riesaminava le riserve iscritte in contabilità dalla contribuente ritenendo che alcune riserve fossero da recuperare a tassazione in quanto rientranti nell'art. 93, 2 comma TUIR perché trovano fondamento nella legge e precisamente negli articoli 1664 c.c. e nell'art. 25 Legge 109/1994 (Legge Merloni) o in clausole contrattuali. Recuperava pertanto materia imponibile per complessivi €... ascrivibili alle seguenti commesse:

Avverso l'avviso di accertamento oggetto della presente controversia, proponeva ricorso la Società, eccependo quanto segue:

- che l'appalto di opere pubbliche si fonda sulla invariabilità del prezzo e dell'oggetto per la stazione pubblica appaltante per cui, a sua salvaguardia, qualunque attività che possa determinare una variazione del prezzo non determina una variazione delle pattuizioni originarie;
- che le norme sull'appalto, ex L. 109/1994 richiedono l'immediata iscrizione di riserve nel registro di contabilità di cantiere a pena

di decadenza per il loro esame ed eventuale successiva accettazione o contestazione, che daranno luogo o meno ad una maggiorazione di prezzo;

- che l'art. 93, comma 2 Tuir, in relazione ai principi generali della certezza dell'an dei componenti e della loro oggettiva determinazione o determinabilità, ammette l'imposizione delle riserve solo se si fondano su clausole del contratto o norme di legge che specificatamente prevedono l'ipotesi della maggiorazione del prezzo e dettano criteri per quantificarla;

ritiene e sostiene:

- che le riserve ex art. 25 L. 109/1994, che richiama l'art. 1664 c.c., non siano imponibili fino all'accettazione da parte della stazione appaltante perchè l'art. 25 pone un procedimento che può condurre o all'accettazione o alla contestazione e non dice come quantificare la riserva;

- che nessuna delle riserve iscritte è stata accettata dalla controparte. Solo alcune di esse hanno generato un diritto in periodi di imposta successivi, a seguito del risultato di lodo arbitrale o da sentenze giudiziarie, valga ad esempio, quella

- relativamente al quale l'Ufficio ha recuperato materia imponibile per € \_\_\_\_\_ mentre il Tribunale di Roma, con Sentenza n. 31724 del 2004 e sentenza n. 18192 del 2007 ha negato qualsiasi diritto in materia di maggiorazione di prezzo per la società;

- che sottoporre a tassazione il 50% delle riserve contrasterebbe con il risultato reale ed effettivo in quanto, statisticamente, negli ultimi quindici anni di attività la ricorrente è riuscita ad incassare, mediamente, solo il 14% delle riserve iscritte in contabilità di cantiere.

Che in applicazione della tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, sottoponendo a tassazione il 50% delle riserve richieste si verificherebbe la circostanza secondo la quale:

- a) la tassazione avrebbe luogo anticipatamente rispetto al momento dell'effettivo conseguimento della maggiorazione di prezzo e quindi del reddito;
- b) verrebbe sottoposto a tassazione un reddito presunto, che potrebbe risultare superiore a quello realizzabile a seguito di transazioni, lodi arbitrali, sentenze etc., contravvenendo al principio statuito dalla Costituzione secondo il quale la tassazione deve avere luogo secondo l'effettiva capacità contributiva;
- c) la preventiva tassazione del reddito secondo il criterio individuato dall'Agenzia delle Entrate determinerebbe la successiva richiesta a rimborso delle imposte versate in eccedenza su un reddito - secondo i principi generali di determinazione del reddito imponibile - non ancora conseguito.

Per quanto sopra esposto chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento in esame; in subordine la determinazione delle sanzioni nella misura più favorevole.

Alla successiva pubblica udienza del 27/07/2010 le parti ribadiscono quanto in atti.

La Commissione, esaminati gli atti e ascoltate le parti in pubblica udienza, in via preliminare, osserva quanto segue.

a) Leggendo quanto scritto dai verificatori al foglio n.10 del pvc del 31/05/2007 (qui riportato):

*"in base al principio di diritto formulato dalla Corte di Cassazione, secondo cui occorre "verificare, di volta in volta, se la richiesta sia (o meno) assistita da un congruo grado di certezza e di determinabilità, la quantificazione delle riserve operata dalla società potrebbe forse apparire corretta anche da un punto di vista fiscale, dal momento che l'aleatorietà dell'esito della causa (anche in considerazione della consistenza delle rispettive richieste formulate dalle parti) impedirebbe di determinare con sufficiente certezza l'ammontare delle maggiorazioni di prezzo di cui tenere conto ai fini della determinazione del reddito" e "Vista la rilevanza della questione - il cui trattamento fiscale assume connotati assai diversi, a seconda che l'Agenzia ritenga o meno di uniformarsi all'interpretazione costantemente fornita dalla Corte di Cassazione - è stato inoltrato apposito quesito all'Ufficio Fiscalità di questa Direzione Regionale. In funzione della risposta da parte degli organi competenti, ci si riserva la facoltà di procedere, quindi, ad un'integrazione della fase istruttoria in sede di accertamento ad opera dell'Ufficio competente" - si evince come chiaramente l'Ufficio abbia*

proceduto al recupero, pur avanzando consistenti dubbi e perplessità sull'interpretazione della norma ed inoltre, la mancata risposta al quesito proposto dai verificatori all'Ufficio Fiscalità della Direzione Regionale non è potuto essere loro di conforto al proprio operato.

Fatta tale premessa la Commissione rileva che per chi conosce la normativa del sistema degli appalti, le cause di variazione delle componenti positive di reddito sono di diverse tipologie, le quali generano ordini di effetti distinti.

La prima causa di variazione dei componenti positivi è di tipo "monetaria" (essenzialmente costituita dall'inflazione) e genera, a sua volta, variazioni di prezzo che non sono oggetto del contendere.

La seconda causa di variazione è "reale", essenzialmente costituita da evenienze non ricomprese nel capitolato sulla cui base ha avuto luogo l'aggiudicazione dell'appalto e genera le riserve che, come già detto, vengono iscritte nella contabilità di cantiere dall'appaltatore.

Le "riserve" vanno analizzate caso per caso, e per sintesi, ricordiamo che:

- le riserve servono per consentire un legittimo "sfogo" all'appaltatore, costretto al completamento e all'ultimazione dell'opera, dal prevalere dell'interesse pubblico su quello privato;



- generalmente attivano un procedimento amministrativo di tipo para - contenzioso, che trova esito in una sentenza sull'an e sul quantum della relativa pretesa.

Il primo effetto giuridico delle "riserve" è quello di evitare un effetto giuridico sostanziale e negativo, vale a dire evitare la preclusione e/o l'impedimento dell'esercizio di ogni ulteriore forma di pretesa, che conduca ad una maggiorazione di prezzo.

Il secondo effetto di tipo giuridico non è quello di costituire un diritto, ma di integrare l'atto di iniziativa di un procedimento ordinato alla valutazione della pretesa dell'appaltatore.

Trattasi quindi della "riserva - procedimento" che, avendo un ruolo strumentale, è per definizione priva di rilevanza reddituale. Se c'è reddito, questo è a valle o a monte della riserva stessa la quale può portare alla successiva formazione di un elemento di reddito. Aver appostato in contabilità di cantiere una riserva, non vuol dire aver un reddito, essa è "cautelativa" e dunque redditualmente irrilevante. Pertanto, l'iscrizione nella contabilità di cantiere delle riserve di cui si tratta costituisce soltanto una condizione per poter avanzare la richiesta di maggiorazione di prezzo, richiesta che non trova fondamento su un diritto dell'appaltatore.

Esiste poi un'ulteriore fattispecie costituita dalla "riserva-reddito" prevista in norme di legge, ovvero clausole dello specifico contratto di appalto, in corso di esecuzione.

Pertanto, al verificarsi dell'evento cui sono connesse, corrisponde la nascita "ipso jure" del diritto ad un maggior compenso, peraltro da determinare nel "quantum" con la stazione appaltante; bisogna iscrivere nella contabilità di cantiere riserve di importo pari ai maggiori costi, se non si vuole perdere il diritto di incassare il maggior corrispettivo.

Tutto questo comporta che l'appaltatore, che avanza delle pretese, deve a pena di decadenza, esplicitarle, scrivendo e firmando nel registro di cantiere le corrispondenti richieste, indicando con precisione il compenso cui ritiene di aver diritto e le ragioni di ciascuna domanda.

In conseguenza dell'iscrizione della riserva, e quindi della maggiore pretesa dell'impresa appaltatrice rispetto al corrispettivo contrattualmente stabilito - atteso che l'appalto pubblico si fonda sull'invariabilità del prezzo e dell'oggetto per la stazione pubblica appaltante - ha inizio una complessa procedura di accertamento e di contestazioni che in parte si risolvono avanti a un Collegio arbitrale o avanti agli organi dell'A.G.O.

Solo a seguito del successivo eventuale accoglimento, al termine della complessa istruttoria, le riserve cessano di essere semplici atti di iniziativa amministrativa, per acquistare rilevanza reddituale, sotto la forma di componenti positivi di reddito, secondo la misura definita.

Sino allora vengono iscritte in bilancio secondo il principio del prudente apprezzamento e quindi, sono imponibili in capo

all'impresa appunto in base al bilancio stesso e non già sulla base del 50% di quanto iscritto nella contabilità di cantiere.

Nell'arco dell'ultimo decennio la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, si è espressa sull'argomento. In particolare:

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 13582 del 2001, ha affermato che "le richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera esulano dall'ambito di applicazione della norma in esame (art. 93, comma 2 Tuir), sostanziandosi in proposte di modifica del contratto. Ritiene infatti fiscalmente rilevante la richiesta che costituisca "applicazione del contratto" ma non la richiesta che integri una "modifica del contratto" (variante). Attribuire rilevanza fiscale alla richiesta di modifica contrattuale, vorrebbe dire far concorrere all'imponibile richieste fondate su disposizioni contrattuali che ancora non esistono e che potrebbero anche non esistere.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 8628 del 6 aprile 2007, ha precisato che "ai fini della determinazione del reddito di impresa, le maggiorazioni di prezzo richieste dell'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" e che solo a seguito di accordi bonari o di sentenze passerebbero da pretese a diritti.

Per ultimo è intervenuta la risposta fornita dalla Commissione Finanze all'interrogazione parlamentare n. 5/01456. Con la citata risposta è stato chiarito che la più volte citata disposizione di cui all'art. 93, 2 comma 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 (certezza) e peraltro, da determinare nel quantum; Precisa che 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 pongono l'appostazione di tali riserve nella contabilità dei lavori quale "conditio sine qua non" per esercitare la pretesa stessa. Conclude pertanto operando un distinguo ben preciso:

- a) le maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di leggi o di clausole contrattuali, poiché devono essere automaticamente riconosciute dall'appaltante, costituiscono "diritti" certi nella loro esistenza, anche se ancora non determinabili nella loro entità e sono da assoggettare alle "regole speciali" dell'art. 93;
- b) per le "riserve" valgono le "regole ordinarie" sulla "giusta competenza" tributaria delle componenti positive e negative del reddito d'impresa imponibile di cui all'art. 109 del TUIR, nel senso

che devono concorrere alla formazione del reddito imponibile solo quando diventano "certe" e determinabili obiettivamente (in conformità, quindi, alle regole del predetto articolo 109), cioè quando sia raggiunto un "accordo bonario" sia intervenuta una sentenza (anche se provvisoria) di una autorità terza che ne stabilisca la spettanza e la misura, in quanto perché solo in quel momento le "riserve" cessano di essere pretese (cioè atti di iniziativa) e diventano diritti.

In merito alla tesi dell'Ufficio secondo la quale l'art. 93, comma 2 Tuir recherebbe una deroga al principio generale di determinazione del reddito di impresa costituito dall'an dei componenti - di cui all'art. 109 Tuir - si osserva che il requisito della certezza, nell'art. 93 comma 2, non è derogato, ma specificato nella necessità che la maggiorazione prezzo sia richiesta "in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali".

Per ultimo si evidenzia che:

1. l'art. 1664 del c.c. è assorbito dall'art. 25 della Legge Merloni
2. L'art. 25 della Legge Merloni disciplina le VARIANTI in corso d'opera e i casi in cui POSSONO essere ammesse:
3. Le richieste di varianti, a seguito delle quali viene iscritta la riserva, non sono ancora VARIANTI, nel senso che non modificano ancora il contratto, e la loro accettazione non è AUTOMATICA. Sono e rimangono richieste unilaterali fino a quando non vengono accettate dalla stazione committente. Solo allora le pretese

diventano varianti, certe nell'an, nella loro esistenza, anche se non nel quantum, ed è SOLO in quel momento che devono essere assoggettate alla disciplina di cui all'art. 93, 2 comma del TUIR.

In conclusione, sotto il profilo fiscale, occorre distinguere tra:

- A) Maggiorazioni di prezzo derivanti dalle 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 che, ancorchè 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;
- B) Maggiorazioni di prezzo che rappresentano mere richieste dell'appaltatore (richieste di varianti), INCERTE NELLA LORO ESISTENZA E NON DETERMINABILI in modo obiettivo, che, come tali non sono rilevanti ai fini della valutazione fiscale di dette rimanenze.

Nel merito il ricorso evidenzia come le riserve riprese a tassazione non si fondano su norme o clausole contrattuali che le prevedano specificatamente. Il loro riconoscimento non è automatico e la loro imposizione avverrebbe in mancanza di

capacità contributiva effettiva e attuale (art. 53 della costituzione) . Risulta poi che esse sono state tutte contestate . La parte ha poi sostenuto, senza eccezioni dell'Ufficio, che le minori somme ricevute alla composizione delle contestazioni sono state inserite nell'imponibile negli anni di competenza.

Il Collegio in linea con la normativa fiscale vigente e, dopo aver illustrato il concetto di "riserva reddito", di "riserva procedimento" stabilisce nel caso di specie che "... trova applicazione il principio di cui all'art. 109, primo comma, D.P.R. n. 917/1986, in base al quale i componenti positivi di reddito vengono tassati per competenza nell'esercizio in cui gli stessi sono certi ed obiettivamente determinabili. La ripresa a tassazione di tale tipologia di riserve da parte dell'Ufficio si appalesa di conseguenza infondata per i seguenti motivi:

- a) l'art. 93, comma 2, D.P.R. n. 917/1973, non menziona affatto tali tipologie di riserve extracontrattuali, e ciò non per mera dimenticanza o per pretesa assimilazione con le maggiorazioni di prezzo richieste in applicazioni di disposizioni di legge o contrattuali, ma semplicemente perché memore che le riserve sono tutt'altra cosa;
- b) le maggiorazioni extracontrattuali e senza previsione normativa costituiscono semplici unilaterali pretese, che possono dar luogo ad una futura eventuale indennità soltanto in un secondo tempo e dopo una complessa procedura di accertamento;

c) nessuna aspettativa scaturisce a favore dell'appaltatore al di fuori che dette maggiorazioni vengano istruite ed esaminate, circostanza che non può certo assumere rilevanza fiscale.

Alla luce delle considerazioni sopra riportate, pur tenendo in debita considerazione quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, possono formularsi, con ragionevole fondatezza, le seguenti osservazioni nel merito.

Per quanto riguarda le riserve iscritte in base alla Legge 109/1994 sono state contestate e non sono state riconosciute.

Un problema particolare si pone per la riserva

, che l'Ufficio qualifica contrattuale. Si legge nell'accertamento, che essa deriva dalla "mancata messa a disposizione dell'impresa delle aree necessarie per l'esecuzione dei lavori". L'Ufficio ne afferma la natura contrattuale. Di fatto la "mancata messa a disposizione delle aree" è un inadempimento contrattuale e la riserva risarcisce l'inadempimento. L'Ufficio non ha provato che il contratto contenesse una clausola che determinasse il ristoro per detto inadempimento per cui la ripresa non è fondata. Trattasi infatti di riserva avente natura risarcitoria esclusa dalla previsione di cui all'art. 93, 2 comma.

Con riferimento alla riserva n. 5 , recuperata in accertamento per complessivi € si osserva che, essendo la stazione appaltante un Ente Pubblico, l'applicazione dell'art. 1664 c.c. è subordinata alla disposizione dell'art. 25 L. 109/1994 (Legge Merloni) che rende operativa la norma solo



allorquando intervenga variante, e cioè una modifica del contratto originario e non già una semplice richiesta.

Con specifico riguardo alle riserve recuperate in accertamento per complessivi € si osserva:

Che essendo riserve ex art 25 Legge 109/94 sono da considerarsi non imponibili fino alla loro accettazione;

Che nelle cause generate da dette riserve il Tribunale di Roma, con sentenza n. 31724 del 2004, in atti, ha statuito che molte di dette riserve devono intendersi rinunciate da già nel 1999, e quindi sono certamente prive di rilevanza reddituale nel 2004;

Che il Tribunale di Roma, nella sentenza n. 18192 del 2007, in atti, ha poi affermato che le riserve di lite scaturivano dal fatto che le altre imprese riunite nell'Ati eseguirono "lavori quantitativamente piu' consistenti di quelli previsti contrattualmente. Si deve pertanto ritenere che le riserve in questione, peraltro non accettate, non si fondavano sul contratto ma su lavori non previsti in contratto circa le quantità e pertanto non imponibili ex art. 93 Tuir. Anche per questo motivo le riprese, compresa la riserva n. 58 che l'Ufficio giudica contrattuale, non sono fondate.

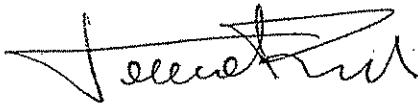
Sono da considerarsi pertanto assorbite le questioni relative alla corretta quantificazione delle riserve recuperate a imposizione.

Il ricorso merita accoglimento. Per la complessività della materia sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione, accoglie il ricorso. Spese di giudizio compensate.  
Così deciso in Genova, nella Camera di Consiglio del 27 luglio 2010  
e in prosecuzione nella Camera di Consiglio di oggi 26 ottobre  
2010.

IL RELATORE:



IL PRESIDENTE:

