

IVA e fideiussione per la rata di saldo negli appalti pubblici – Orientamento ANCE

7 Agosto 2015

L'importo della fideiussione relativa alla rata di saldo, richiesta negli appalti pubblici, deve essere commisurato al solo corrispettivo, con esclusione dell'IVA.

Il medesimo principio vale anche nell'ipotesi di fideiussione in presenza di fatture emesse dal 1° gennaio 2015 in regime di scissione dei pagamenti (cd. "*split payment*" - art.17-ter, del D.P.R. 633/1972).

Questo l'orientamento dell'ANCE in risposta ad istanze specifiche, pervenute dalle rete associativa, sulle modalità di determinazione dell'importo relativo alla fideiussione dovuta dall'appaltatore per la corretta esecuzione dei lavori, a garanzia della rata di saldo che questi deve ricevere dal committente in fase di collaudo provvisorio dell'opera.

L'ANCE giunge a tali conclusioni alla luce della normativa in tema di appalti pubblici, riferita alle garanzie correlate all'esatto adempimento contrattuale, cui è tenuto l'appaltatore ai fini dell'ottenimento del corrispettivo da parte della Stazione appaltante.

In tal senso, l'art.124, co.3, del D.P.R. 207/2010[1] stabilisce che, ai fini del pagamento a saldo per i lavori eseguiti in fase di collaudo provvisorio, l'appaltatore deve prestare un'idonea garanzia fideiussoria, bancaria o assicurativa.

L'ammontare della predetta garanzia si assume pari alla rata di saldo, aumentata degli interessi legali maturati nel periodo intercorrente tra la data di emissione del certificato di collaudo provvisorio e la data nella quale il collaudo diviene definitivo, secondo le disposizioni previste nel "*codice dei contratti pubblici*" (art.141, co.3, del D.Lgs. 163/2006).

Tenuto conto che il saldo viene anticipato già al collaudo provvisorio dell'opera, la garanzia tutela la Stazione appaltante per gli eventuali vizi della stessa che dovessero presentarsi fino al collaudo definitivo (ossia, in linea generale, decorsi due anni dall'emissione del certificato di collaudo provvisorio, come previsto dal citato art.141 co.3).

Sotto il profilo fiscale, la norma sopracitata non specifica se nella garanzia debba essere incluso anche l'importo dell'IVA.

In assenza di chiarimenti specifici sul punto, si ritiene mutuabile quanto stabilito dall'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici (ex AVCP, ora Autorità nazionale anticorruzione - ANAC), con riferimento all'art.113 del "*codice dei contratti pubblici*", che disciplina la cd. "cauzione definitiva", ossia la garanzia fideiussoria che l'esecutore del contratto deve prestare, al momento dell'aggiudicazione, in misura pari al 10% dell'importo contrattuale.

Sul tema, con la Determinazione 11 settembre 2007, n.7, il predetto organismo ha chiarito che l'IVA deve essere esclusa dal computo dell'importo relativo alla fideiussione, sul presupposto che l'imposta non è parte dell'importo contrattuale, avendo questa un carattere accessorio e variabile rispetto al corrispettivo.

Il suddetto orientamento appare condivisibile, in considerazione del fatto che, da un punto di vista esclusivamente contrattuale, è il solo corrispettivo, e non anche l'IVA, che remunera l'esecutore dei lavori per la prestazione eseguita, tenuto conto che l'imposta sul valore aggiunto indicata in fattura costituisce, per l'appaltatore, una mera movimentazione finanziaria (cd. "principio di neutralità dell'IVA").

Infatti, l'ammontare dell'imposta versata dal committente insieme al corrispettivo perviene solo temporaneamente nella disponibilità dell'appaltatore, dovendo da questi essere versata all'Erario.

Al riguardo, si ritiene che quanto espresso dall'ex AVCP relativamente alla cauzione definitiva possa assurgere a principio di carattere generale, applicabile, quindi, anche alla fideiussione commisurata alla rata

di saldo, sul presupposto che entrambe le citate garanzie sottendono alla medesima finalità di tutelare la Stazione appaltante da eventuali difformità e vizi delle opere rispetto a quanto stabilito nel contratto. Tale circostanza risulta ancor più evidente per le fatture emesse dal 1° gennaio 2015 in regime di scissione dei pagamenti (cd. “*split payment*”)[2].

Come noto, il predetto regime della scissione dei pagamenti (nuovo art.17-ter del D.P.R. 633/1972), introdotto dalla legge di Stabilità 2015 (legge 190/2014), comporta l'obbligo, a carico delle Pubbliche Amministrazioni, del versamento dell'IVA relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse[3].

E', quindi, palese che l'importo della fideiussione non possa comprendere un ammontare che, di fatto, non viene più corrisposto all'esecutore dei lavori, ma versato direttamente dalla Stazione appaltante all'Erario. Peraltro, tale principio può essere desunto anche dai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.15/E del 13 aprile 2015, nella quale sono state prese in considerazione alcune delle fattispecie relative alla disciplina dei pagamenti delle P.A. sulle quali il nuovo meccanismo dello “*split payment*” produce effetti [4].

A titolo esemplificativo, si fa riferimento a quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate sia nell'ambito della disciplina dei pagamenti superiori a 10.000 euro (art.48-bis del D.P.R. 602/1973)[5], sia per quel che riguarda il DURC negativo[6].

In entrambi i casi, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'importo su cui devono essere effettuate le verifiche (sia ai fini dell'art.48-bis, che del DURC negativo) coincide con il corrispettivo risultante in fattura, al netto dell'IVA, proprio in virtù del fatto che l'imposta non viene più corrisposta all'appaltatore.

Pertanto, in base alle considerazioni che precedono, si è dell'avviso che, in assenza di chiarimenti specifici, le citate precisazioni possano essere mutate anche per gli importi da determinare ai fini della fideiussione sulla rata di saldo, con la conseguenza che questi debbano essere commisurati al solo corrispettivo, con esclusione dell'IVA.

[1] Si tratta del Regolamento di attuazione del D.Lgs. 163/2006 - cd. “*codice dei contratti pubblici*”.

[2] Cfr., da ultimo, ANCE “*Split payment – Approvazione definitiva ECOFIN*” - ID n.21345 del 14 luglio 2015.

[3] Per completezza, si precisa che il meccanismo dello “*split payment*” si applica sia sulle variazioni in aumento operate dal 1° gennaio 2015 relative a fatture originarie emesse sia prima che dopo il 1° gennaio 2015, sia sulle variazioni in diminuzione, relative a fatture originariamente emesse prima del 1° gennaio 2015, qualora l'impresa abbia già adattato il proprio sistema di contabilità IVA.

[4] Cfr. ANCE “*Split Payment – CM 15/E/2015 e il punto sui chiarimenti dell'AdE*” - ID n.20122 del 15 aprile 2015.

[5] In base a tale disposizione, le Pubbliche Amministrazioni (e le società a prevalente partecipazione pubblica) possono sospendere i pagamenti, per importi superiori a 10.000 euro, nell'ipotesi in cui il beneficiario risulti inadempiente rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle esattoriali, per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

[6] Come noto, gli artt. 4 e 6 del D.P.R. 207/2010, prevedono che prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori le PA provvedano a richiedere il DURC e, in presenza di irregolarità, attivino il c.d. “*intervento sostitutivo*” che consiste nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale o assicurativo creditore.