

## **Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 05-10-2012, n. 16977**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario - Presidente -

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. DI BLASI Antonino - rel. Consigliere -

Dott. TERRUSI Francesco - Consigliere -

**ha pronunciato la seguente:**

### **sentenza**

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui uffici, in Roma, Via dei Portoghesi, 12 è domiciliata;

- ricorrente -

contro

La società S.C.S. SCARL, con sede in (OMISSIS), in persona del legale rappresentante pro tempore;

- intimata -

Avverso la sentenza n. 40/2006 della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Trento - Sezione n. 01, in data 12/04/2006, depositata il 28 giugno 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella Pubblica Udienza del 18 maggio 2011 dal Relatore Cons. Antonino Di Blasi;

Sentito l'Avv. Daniela Giacobbe, dell'Avvocatura Generale dello Stato, per la ricorrente;

Presente il P.M. Dott.ssa ZENO Immacolata, che ha concluso per l'inammissibilità, od in subordine, per l'accoglimento del ricorso.

### **Svolgimento del processo**

La contribuente in epigrafe indicata impugnava in sede giurisdizionale l'avviso di rettifica, con il quale l'Ufficio recuperava l'IVA dovuta per l'anno 1999, in relazione all'omessa fatturazione degli importi della ritenuta a garanzia, operata dal committente, in relazione a lavori condotti in appalto e pagati sulla base di stati di avanzamento lavori.

L'adita CT di primo grado di Trento, accoglieva il ricorso, giusta decisione che, sull'impugnazione dell'Agenzia Entrate, veniva confermata dai Giudici di Secondo Grado.

In particolare, i Giudici di merito, riconoscevano che le somme ritenute a garanzia dal committente dei lavori, pur rappresentando un maturato economico dell'impresa, non potevano qualificarsi ricavi definitivi, ossia "corrispettivo", non essendo immediatamente esigibili, stante che la relativa liquidazione, in base a previsione contrattuale, non solo non poteva essere immediatamente

effettuata, ma, oltretutto, restava subordinata al positivo esito del successivo collaudo delle opere e dell'esatto adempimento del contratto.

Con ricorso notificato il 21-22-27 novembre 2006, l'Agenzia Entrate, sulla base di un mezzo, ha chiesto la cassazione dell'impugnata decisione.

L'intimata società, non ha svolto difese in questa sede.

### **Motivi della decisione**

Con l'unico mezzo l'impugnata sentenza, viene censurata per violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6 e 13, nonché dell'art. 10 della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n.77/388/CE. Sostiene parte ricorrente che, ai sensi del combinato disposto delle citate norme, nel caso in specie, l'IVA è dovuta sull'intera somma contabilizzata nello stato di avanzamento lavori, ancor quando, parte di essa non venga liquidata e venga trattenuta a garanzia dell'esatta esecuzione dell'appalto.

Il mezzo è da respingere non risultando né specifico, né idoneo ad incrinare il tessuto argomentativo della precitata ratio decidendi.

Rileva, infatti, il Collegio, che, come è agevole desumere dalla relativa lettura, l'impugnata sentenza, ha ritenuto ed affermato che l'importo della ritenuta a garanzia, non va considerato corrispettivo, trattandosi di somma che in base al contratto di appalto ha una specifica destinazione, assolvendo alla finalità di garantire il committente per la corretta esecuzione del contratto stesso, e, fra l'altro, per eventuali vizi dei lavori previsti ed eseguiti e/o per possibili danni.

In buona sostanza, i Giudici di appello hanno ancorato la loro decisione alla particolare clausola contenuta nel contratto di appalto, alla cui stregua, non solo l'importo della ritenuta a garanzia non è immediatamente esigibile e non può essere considerata "corrispettivo", ma, addirittura, proprio in base al contratto, può divenire certa, liquida ed esigibile in tutto od in parte, ovvero incamerata definitivamente dal committente, solo in un momento successivo, all'esito del collaudo dei lavori appaltati e della verifica dell'esatto adempimento del contratto. Il mezzo, con tutta evidenza, non aggredisce tale ratio, limitandosi a dedurre la violazione delle denunciate norme ed a sostenere che, trattandosi di somme corrisposte in acconto a "fronte della fornitura di una parte del servizio", la base imponibile va determinata con riferimento alla scadenza del periodo cui l'acconto stesso si riferisce e, quindi, alla data dell'emissione del SAL. Il Collegio, ciò posto, è dell'avviso che il ricorso vada rigettato, per mancanza della necessaria specificità.

Rileva, altresì, il Collegio che l'impugnata sentenza non giustifica la formulata censura, desumendosi dal disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, primo periodo, che "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo".

Tale disposizione di carattere generale, in relazione a fattispecie quale quella in esame, non risulta subire deroga, né da parte della legislazione nazionale né ad opera delle Direttive e dei principi Comunitari.

Né a diverse conclusioni inducono le disposizioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13 comma 1, ed all'art. 10 paragrafo 2 comma 2 della Direttiva 77/388/CEE.

La prima, infatti, non solo riguarda la ben diversa questione della base imponibile delle prestazioni di servizi, ma, oltretutto, nell'ambito del relativo procedimento, valorizza la circostanza fattuale della previsione convenzionale, specificando che la relativa determinazione va fatta "secondo le condizioni contrattuali".

La seconda disposizione, che attiene, invece, all'esigibilità delle prestazioni, non solo non prevede espressamente alcuna deroga al regime delineato dalle anzi citate norme, che valorizzano la volontà contrattuale ed il concreto pagamento, ma, anzi, in buona sostanza, quello presuppone, senza che a diverso opinamento possa indurre il prospettato distinguo in tema di acconti, che

risulta inconducente, stante la mancanza di definitività, liquidità ed esigibilità della "ritenuta a garanzia".

Peraltro, le prestazioni di servizi che riguardano, fra l'altro, gli enti pubblici territoriali, sono oggetto di specifica previsione (art. 6 citato, comma 5), in base alla quale, normalmente, "l'imposta diviene, esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi".

Corretto è stato, quindi, nel caso, l'operato della società, che 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.

Il ricorso va, quindi, rigettato, senza che occorra provvedere sulle spese del giudizio, in assenza dei relativi presupposti.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.