



Premessa

Con la risposta ad interpello n. 179 del 16 marzo 2021, l’Agenzia delle entrate torna nuovamente a pronunciarsi sul trattamento fiscale applicabile ai fini IVA alle somme erogate in attuazione di un accordo transattivo. Tale pronuncia, si colloca a pochi giorni di distanza rispetto alla risposta n. 145 ove l’Agenzia ha disposto chiarimenti in merito al regime IVA applicabile alle somme erogate in adempimento agli impegni assunti a seguito di sopravvenuto accordo transattivo. Tali risposte hanno destato non poche perplessità tra gli operatori del settore, stante il già poco chiaro orientamento della prassi e della giurisprudenza su tale tematica, giungendo al paradosso che nel caso in cui le parti addivengano ad un accordo transattivo che riguardi il risarcimento di un danno senza espresso riconoscimento di responsabilità per inadempimento contrattuale da entrambi i lati, debba essere adottato un atteggiamento prudenziale volto in ogni caso ad assoggettare ad IVA le somme erogate a seguito di tale accordo.

Il caso

La società istante, aveva stipulato diversi contratti per la progettazione, costruzione e gestione di alcune strutture ospedaliere con varie Aziende Unità Sanitarie Locali (AUSL). Durante l’esecuzione dei lavori, la società ha manifestato alcune riserve nei confronti delle AUSL, portando alla formulazione di alcune domande di indennità oltre a richieste a carattere risarcitorio, all’atto della firma del registro della contabilità. D’altro canto le AUSL, paventando danni subiti nella fase di costruzione e gestione delle strutture, hanno

LED Taxand

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864

studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it

C.Fiscale e P. IVA 10122630964

proceduto ad effettuare alcune trattenute dai compensi erogati a titolo di penale avanzando inoltre pretese a carattere risarcitorio. Conseguentemente, le parti hanno instaurato dei giudizi al fine di far valere le proprie ragioni, successivamente abbandonati a seguito dell'instaurazione di un procedimento di mediazione dinanzi ad un organo di conciliazione per stipulare un accordo per la definizione complessiva delle controversie. Tale procedimento si è concluso con la sottoscrizione di due accordi transattivi i quali dispongono quanto segue:

- AUSL corrisponderà alla società una somma di cui una parte volta a saldare e stralciare tutte le pretese avanzate dall'istante mentre la restante parte a titolo di restituzione della penale trattenuta dall'AUSL stessa;
- le somme verranno erogate al solo fine di *“porre fine alla lite e senza riconoscimento alcuno delle opposte ragioni”*.

In tale contesto, la società istante ha chiesto all'Agenzia dei chiarimenti in merito al corretto regime IVA applicabile a tale accordo.

Il parere dell'Agenzia

Al fine di stabilire il corretto regime IVA applicabile al caso di specie, l'Agenzia delle entrate rammenta che occorre verificare se, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione possa configurarsi come una prestazione di servizi. In particolare, *“costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti.. in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*.

Muovendo dagli insegnamenti della Corte di Giustizia UE nella Causa C-463/14, rileva che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da *“da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto. Di conseguenza, una prestazione è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario”*.

In particolare, con riferimento all'imponibilità ai fini IVA delle obbligazioni di non fare, l'Agenzia, alla luce dell'orientamento della giurisprudenza nazionale¹ sul punto, conclude che il rapporto sinallagmatico sussisterebbe ogni qualvolta si verifici l'assunzione di un obbligo di non fare e l'erogazione di un corrispettivo a fronte dell'assunzione di tale obbligo².

¹ Cfr. Cass. n. 23668/2018; Cass. n. 20233/2018.

² In senso opposto, Corte di Cassazione sent. n. 18764/2014, richiamandosi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, con le sentenze relative alle cause C-215/94 (Mohr) e C-384/95, aveva statuito che non potesse configurare di per sé una prestazione di servizi ai fini IVA l'obbligazione assunta da un soggetto, in sede di scrittura privata di transazione, consistente nella rinuncia alle azioni giudiziarie dietro pagamento di una somma di denaro. In particolare, *“la pattuizione di un impegno negativo è ritenuta non imponibile perché l'applicazione dell'imposta in queste ipotesi normalmente si discosta dal paradigma di quella che è concepita come un'imposta generale sul consumo e dal meccanismo del suo funzionamento concreto. Non è sufficiente, secondo i giudici europei, l'assunzione di un'obbligazione dietro corrispettivo, ma è necessario che l'obbligazione comporti un consumo. Infatti, l'art. 2 della prima direttiva (67/227/CEE) in materia di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, recita: «Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei*

Ne vale in senso opposto la decisione della Corte di Giustizia UE C-215/94 in cui i giudici unionali si sono espressi negando la configurabilità della prestazione di servizi nel caso di indennità percepita dai produttori di latte per abbandonare la produzione lattiera, mancando in tal caso la sussistenza della nozione di *“consumo nell’accezione del sistema comunitario dell’IVA”*. Difatti, l’esclusione ai fini IVA nella fattispecie esaminata dai giudici della CGUE si basava essenzialmente sulle finalità di *“interesse generale”* (i.e. *promuovere il corretto funzionamento del mercato comunitario del latte*) a fronte del quale è stata erogata un’indennità diretta a compensare il produttore senza alcun guadagno per le istituzioni comunitarie.

Alla luce di quanto sopra, l’Agenzia conclude per ritenere che nel caso descritto dall’istante sia integrato il requisito oggettivo per l’applicazione dell’IVA nel sinallagma tra l’assunzione di un obbligo di non fare (rinuncia alle liti) da parte dell’istante e l’erogazione di una somma di denaro da parte dell’AUSL, prevista a fronte dell’assunzione di tale obbligo. Tale sinallagma, a parere dell’Agenzia, sussiste anche con riferimento alla somma trattenuta dall’AUSL come pagamento parziale della penale, che si intende rinunciata integralmente e non dovuta, e pertanto l’AUSL procederà ad erogare tale somma quale rata di saldo dei lavori di costruzione effettuati dalla società.

Conclusioni

La soluzione interpretativa proposta dall’Amministrazione finanziaria non convince per il seguente ordine di ragioni.

In primis, partendo dal dato civilistico, giova premettere che ai sensi dell’art. 1965 c.c. *“la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni, si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti”*.

Per citare dunque le parole dell’Agenzia³, *“funzione della transazione **è dunque quella di comporre o prevenire una lite mediante reciproche concessioni**”*.

Al fine di stabilire il trattamento fiscale delle somme erogate in una transazione, è necessario effettuare una valutazione caso per caso al fine di individuare, mediante l’analisi degli elementi sottostanti la vicenda negoziale, la specifica volontà delle parti e la corrispondente natura delle somme corrisposte.

Difatti, come espressamente riconosciuto dall’Ufficio stesso, *“in via generale, l’obbligo di abbandonare o rinunciare alla lite si caratterizza quale effetto tipico o naturale dell’accordo di composizione della controversia”*. Pertanto, le prestazioni dei contraenti vanno ravvisate nelle reciproche concessioni e non - come sostenuto dall’Agenzia - nell’obbligo di non sollevare più pretese nei confronti dell’altra parte.

beni e dei servizi...». A tale prescrizione va adeguata, con interpretazione di taglio eurounitario, la generica dizione dell’art. 3 del decreto IVA: «Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti [...] da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”.

³ Cfr. Risposta ad interpello n. 178 del 3 giugno 2019.

Occorre allora verificare se la transazione in oggetto sia “dichiarativa” ovvero “novativa”⁴. Tale distinzione è rilevante ai fini dell’inquadramento impositivo della fattispecie in esame in quanto nella transazione dichiarativa, non configurandosi un nuovo rapporto giuridico, il trattamento fiscale è stabilito con riferimento al rapporto giuridico che ha dato origine alla transazione stessa; diversamente, nella transazione novativa le parti assumono una nuova o diversa obbligazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente assunta, la cui riconducibilità o meno all’ambito applicativo dell’IVA deve essere oggetto di specifica valutazione rispetto alle nuove pattuizioni.

In altre parole, al fine di individuare il corretto inquadramento impositivo ai fini IVA delle somme erogate in base all’accordo transattivo, non basta la presenza di una rinuncia alla lite ad opera di una parte e la corresponsione di una somma di denaro ad opera dell’altra parte ai fini del riscontro del nesso di sinallagmaticità richiesto dalla normativa comunitaria, ma occorre indagare sulla natura giuridica delle somme da corrispondere in esecuzione della transazione.

Ed è proprio sulla base di tali principi che l’Amministrazione finanziaria, con la risposta ad interpello n. 178 del 3 giugno 2019 (orientamento successivamente confermato dall’Agenzia stessa con la risposta n. 387 del 2019) ha stabilito che in un accordo transattivo dichiarativo, la somma corrisposta da una parte a favore dell’altra aveva natura risarcitoria e, come tale, esclusa dal campo di applicazione dell’IVA ai sensi dell’art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

La intrinseca natura sinallagmatica delle somme corrisposte in un accordo transattivo collegato ad una obbligazione negativa, si pone radicalmente in contrasto con al risposta 178.

Alla luce di quanto sopra, è quanto mai auspicabile un chiarimento ufficiale e tombale sul punto stante, ancora una volta, la disarmonia tra l’interpretazione nazionale e quella unionale ai fini IVA e considerate le esigenze di certezza degli operatori del settore.

CONTATTI

JEAN-PAUL BARONI Partner +39 02 494864 jpbaroni@led-taxand.it	PAOLO RUGGIERO Partner +39 02 494864 pruggiero@led-taxand.it	IRENE CORDA Associate +39 02 494864 icorda@led-taxand.it
---	---	--

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.