

Risposta n. 212

OGGETTO: Somma erogata nell'ambito di un sopravvenuto accordo transattivo - rilevanza IVA - articolo 3, comma 1, del d.P.R n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito, l'istante), premesso che:

-in data ..., l'Associazione Temporanea di Imprese (ATI) costituita tra BETA e GAMMA ha sottoscritto con la Regione ... un contratto di appalto (di seguito il "Contratto"), avente ad oggetto l'esecuzione di "*taluni lavori urgenti relativi alla realizzazione delle adduttrici, delle reti fognarie e della razionalizzazione della depurazione per il risanamento igienico-sanitario del comprensorio dei ... (Comuni di ..., ..., ..., ..., ..., ... e ...)*" per un importo complessivo pari a ... euro, oltre IVA, di cui ... euro per gli oneri di sicurezza;

-successivamente alla stipula del Contratto sono emerse alcune criticità in relazione alla sussistenza di scarichi reflui non a norma nel Comune di ... Individuati i lavori urgenti da svolgere, la Regione ... ha pertanto approvato il progetto predisposto dall'ATI per l'esecuzione dei suddetti lavori (di seguito "Opere di I stralcio") per un importo complessivo di ... euro;

-a causa dei ritardi nell'esecuzione dei lavori in esame, imputabili a giudizio dell'ATI ad inadempienze da parte della Regione ..., l'istante ha formulato numerose riserve, con le quali ha proceduto a quantificare i maggiori oneri e danni patiti nell'esecuzione dell'appalto. In particolare, sono state formulate: i) 12 riserve al SAL n. 8, per lavori sino al ..., nel registro di contabilità (*cf.* All. 3) afferente alle Opere di I stralcio per un importo complessivo pari a ... euro; ii) 14 riserve al SAL n. 8, per lavori sino al ..., nel registro di contabilità afferente alle Opere generali previste nel Contratto per un importo pari a ... euro (*cf.* All. 4). Il totale delle riserve formulate dall'ATI al SAL n. 8 è risultato, dunque, pari a ... euro;

-a fronte delle predette richieste di ristoro dei danni subiti, le parti hanno attivato il procedimento di "accordo bonario" previsto dall'articolo 240 del D.lgs. n. 163 del 2016. La Commissione incaricata ha proposto all'ATI, in via transattiva, il riconoscimento dell'importo di ... euro, da quest'ultima accettato. Tuttavia, nel gennaio ..., la Regione ... ha comunicato all'ATI di non poter procedere al pagamento del suddetto importo, a seguito del parere non favorevole espresso dal competente Comitato Regionale per i Lavori Pubblici;

-con contratto del ... (*cf.* All. 5) BETA ha concesso in affitto ad ALFA il ramo d'azienda comprensivo dei contratti di appalto in corso di esecuzione e delle partecipazioni connesse e strumentali all'esecuzione degli stessi, ivi incluso il Contratto sottoscritto con la Regione ... L'istante è, dunque, subentrato nel ruolo di capogruppo/mandataria dell'ATI;

-preso atto dell'impossibilità di giungere ad una definizione bonaria della lite sorta in relazione all'esecuzione dei lavori, l'ATI ha instaurato, con atto di citazione notificato alla Regione ... il ... (*cf.* All. 6), un giudizio innanzi al Tribunale Civile di ... al fine di ottenere la condanna della Regione al pagamento: 1) della somma di ... euro oltre interessi, come quantificata nelle riserve apposte nei registri di contabilità; 2) dell'ulteriore somma di ... euro, quale risarcimento del danno da perdita di *chances*;

-gli addebiti formulati dall'ATI nell'atto di citazione riguardano, in particolare, 1)

i ritardi nella consegna dei lavori; 2) l'anomalo andamento della commessa; 3) la protrazione del termine contrattuale; 4) le sospensioni dei lavori illegittime disposte durante il corso dei lavori; 5) le omesse ed errate contabilizzazioni da parte della Regione dei lavori effettuati dall'ATI. Inoltre, l'ATI ha lamentato un ulteriore pregiudizio patrimoniale conseguente alla perdita di *chances*, per la condotta inadempiente della Regione ..., che ha precluso il conseguimento di ulteriori risultati economici derivanti da potenziali nuove commesse;

-successivamente all'instaurazione del giudizio, l'ATI ha formulato ulteriori riserve con riferimento alle Opere di I stralcio, per le quali è stata aggiornata la riserva n. 2 già formulata al SAL 8 per ulteriori ... euro, come risulta dal registro di contabilità (*cf.* All. 7). Quanto, invece, alle Opere generali, l'ATI ha formulato ulteriori riserve per ... euro (*cf.* All. 8). Il totale complessivo delle riserve formulate ammonta, dunque, a ... euro;

-nel ..., le parti hanno sottoscritto un Accordo transattivo (*cf.* All. 9) per "*giungere alla bonaria composizione in merito a tutte le controversie e contestazioni che hanno caratterizzato le vicende dell'appalto, facendosi reciproche concessioni, in modo da chiudere definitivamente ogni reciproca pretesa e il contenzioso pendente presso il Tribunale Civile di ... nrg ...*". Ai fini della presente istanza di interpello, assume rilievo in particolare quanto previsto all'articolo A3) dell'Accordo transattivo secondo cui "*A fronte della rinuncia da parte dell'ATI appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione notificato alla Stazione appaltante il ... e proposto presso il Tribunale Civile di ... nrg ... nonché della rinuncia a tutte le altre riserve presentate fino alla data di sottoscrizione del presente Atto, la Stazione appaltante si impegna, a sua volta, con le modalità previste dalla legge, a rinunciare al predetto giudizio, abbandonando lo stesso, e a riconoscere all'ATI appaltatrice un importo forfetario e onnicomprensivo pari a euro ... [...] calcolato anche tenendo conto del ritardo cumulato nell'esecuzione dei lavori, di cui in premessa*"; chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento, ai fini IVA, della somma che la Regione ... si è

impegnata a corrispondere in via transattiva all'ATI.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'interpellante la somma riconosciuta dalla Regione ... in virtù del sopravvenuto Accordo transattivo non deve essere assoggettata ad IVA in quanto erogata a titolo di risarcimento dei danni patrimoniali patiti dall'ATI per effetto delle "*gravi e reiterate violazioni degli obblighi contrattuali (...) cui la stazione appaltante era tenuta*". Milita a favore della natura risarcitoria della somma in questione la circostanza che la stessa sia stata richiesta dall'ATI anche a ristoro dell'ulteriore pregiudizio patrimoniale conseguente alla perdita di *chances*, di cui non ha potuto fruire per effetto dell'illegittima e inadempiente condotta della Regione ...

A supporto della propria soluzione, l'istante rinvia altresì alla risoluzione n. 24/E del 7 marzo 2000, nonché ai principi generali alla base del funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, secondo cui una somma di denaro deve essere assoggettata ad IVA quando costituisce la remunerazione (*rectius* il corrispettivo) di una prestazione di servizi imponibile, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Diversamente, la medesima somma deve ritenersi esclusa dal campo di applicazione dell'imposta se erogata, come nel caso di specie, a titolo meramente risarcitorio, al fine di reintegrare le conseguenze patrimoniali sfavorevoli cagionate alla controparte. A nulla rileverebbe la circostanza che la Regione ... abbia assunto l'obbligazione di corrispondere la suddetta somma a fronte della rinuncia al giudizio da parte dell'ATI. Non si rendono, pertanto, applicabili al caso di specie le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nella risposta n. 386 del 22 settembre 2020, in quanto la somma in esame non costituisce il corrispettivo della prestazione negativa relativa alla rinuncia al giudizio, bensì il ristoro dovuto per il danno patito dall'ATI nell'esecuzione dei lavori.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito interpretativo oggetto della presente istanza di interpello concerne il corretto trattamento fiscale da riservare, ai fini IVA, alla somma che la Regione ... si è impegnata a corrispondere all'ATI per effetto dell'Accordo transattivo sottoscritto tra le parti nel corso del ..., volto a definire il contenzioso pendente presso il Tribunale civile di ... in relazione alle contestazioni insorte nell'ambito del contratto di appalto stipulato per la realizzazione di interventi sul sistema fognario del comprensorio ... In sede di composizione bonaria, la stazione appaltante ha, in particolare, riconosciuto all'ATI un importo forfettario di ... euro a fronte della rinuncia da parte di quest'ultima alla prosecuzione del giudizio in corso.

Ciò posto, in via preliminare, si fa presente che una somma di denaro assume rilevanza, ai fini IVA, se corrisposta a titolo di controvalore (*rectius* corrispettivo) di una cessione di beni o di una prestazione di servizi specificamente individuate. Diversamente, sono escluse dalla sfera impositiva, per carenza del presupposto oggettivo, le somme erogate a titolo di liberalità ovvero aventi carattere meramente risarcitorio. Ai fini dell'individuazione del trattamento fiscale in concreto applicabile, occorre pertanto individuare la "funzione economica" delle somme dedotte in contratto, rilevanti agli effetti dell'IVA se corrisposte a fronte di obblighi di fare, non fare o permettere a carico della controparte negoziale (in tal senso, *cf.* CGE causa C-277/05 del 18 luglio 2007, nonché *ex multis* risoluzione n. 110/E del 15 maggio 2003).

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 risultano, infatti, imponibili "*le prestazioni di servizi verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obblighi di fare, non fare o permettere quale ne sia la fonte*". Nella sentenza n. 20233 del 2018 la Corte di Cassazione ha peraltro precisato che "*la prestazione è un'operazione soggetta a Iva anche quando la stessa si risolve in un semplice non fare o come nel nostro caso in un permettere e purché si collochi all'interno di un rapporto*

sinallagmatico". Tale impostazione appare in linea con le indicazioni fornite dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui, tenuto conto della definizione omnicomprensiva della base imponibile IVA, *"una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"* (cfr. sentenza 2 giugno 2016, causa C-263/15 Lajvér Meliorációs Nonprofit e Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit). In tal senso, si è espressa anche la sentenza 3 settembre 2015, causa C-463/14 (cfr. paragrafi 35 e 36).

Quanto premesso, nel merito del caso di specie, la scrivente non condivide la soluzione prospettata dall'istante in ordine alla irrilevanza IVA della somma riconosciuta dalla Regione ... in sede di composizione bonaria della lite insorta tra le parti. La circostanza che la somma in esame venga erogata a fronte della rinuncia da parte dell'ATI all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della Regione ... in relazione al contenzioso in corso, consente di qualificare la stessa come il corrispettivo previsto per l'assunzione di una obbligazione rilevante agli effetti dell'IVA. Al riguardo, infatti, si è dell'avviso che l'esplicita rinuncia da parte dell'ATI appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione nonché della rinuncia a tutte le altre riserve presentate dalla stessa configuri un'obbligazione che soddisfa il presupposto impositivo di imposta, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In base alle argomentazioni che precedono si ritiene che in relazione alla somma in esame l'ATI dovrà emettere fattura ai sensi dell'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)