

Sulla dubbia imponibilità delle somme erogate nell'ambito di un accordo transattivo

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 145/2021, ha chiarito che sono rilevanti ai fini IVA le somme corrisposte in conseguenza di accordi transattivi sottoscritti dalle parti con l'intenzione di "transigere con effetto novativo" le controversie insorte.

Tuttavia, permangono dubbi in ordine all'applicazione dell'IVA, ossia, della principale imposta indiretta sul consumo dei beni e dei servizi, in una fattispecie in cui non emerge nessun consumo, in quanto la somma elargita da una parte affinché l'altra rinunci alla propria azione giudiziaria non rappresenta il corrispettivo di un servizio "prestato", ovvero, "consumato", ma, ben più realisticamente e verosimilmente, il quantum ritenuto sufficiente a ristorare il danno subito, che si intendeva reclamare in sede giudiziaria. In altre parole, non si comprende dove o come possa individuarsi quel consumo che rappresenta il presupposto oggettivo in presenza del quale applicare l'IVA.

Riferimenti

Agenzia delle entrate, risposta ad interpello 3 marzo 2021, n. 145
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, comma 1

giudiziaria promossa, ovvero, preannunciata, per il riconoscimento dei danni subiti a causa di un inadempimento contrattuale, azione cui la parte promotrice giustappunto acconsente a rinunciare in cambio di una determinata somma di denaro.

Oggetto dell'interpello in esame è proprio il trattamento ai fini IVA delle somme in forza delle quali la parte che intendeva promuovere il giudizio acconsente a rinunciarvi.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, condividendo la soluzione ipotizzata dall'istante, è giunta a sostenere che dette somme debbano essere assoggettate ad IVA in quanto sinallagmaticamente connesse all'impegno (contrattualmente assunto) di rinunciare alla controversia legale.

Ebbene, a parere di chi scrive tale soluzione non risulta corretta, atteso che, fondamentalmente, si propende per l'applicazione dell'IVA, ossia, della principale imposta indiretta sul consumo dei beni e dei servizi (1), in una fattispecie in cui tuttavia non emerge nessun consumo, in quanto la somma elargita da una parte affinché l'altra rinunci alla propria azione giudiziaria non rappresenta il corrispettivo di un servizio "prestato", ovvero, "consumato", ma, ben più realisticamente e verosimilmente, il quantum ritenuto sufficiente a ristorare il danno subito, che si intendeva reclamare in sede giudiziaria.

Per cui, in una simile ipotesi, a prescindere dal contenuto dell'accordo stipulato dalle parti, e, in particolar modo, all'effetto novativo da queste evidenziato nell'ambito dello stesso, sostanzialmente, non si è al cospetto di un servizio prestato (e, quindi,

La risposta ad interpello n. 145 del 3 marzo 2021 ad opera dell'Agenzia delle entrate consente di tornare su un tema che è sempre apparso di non agevole soluzione; vale a dire l'imponibilità ai fini IVA delle somme erogate in forza di un accordo transattivo, traente tuttavia origine da un'iniziale azione

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

Nota:

(1) Cfr. P. Centore, *IVA europea, Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, Quarta edizione, pag. 5.

Presupposto oggettivo

consumato), atteso che l'impegno a non avviare l'azione legale rappresenta "semplicemente" la naturale conseguenza del fatto che la parte che vi aveva intenzione, prima di farlo, ha ottenuto una somma ritenuta congrua a ristorare il danno per il quale intendeva agire (2).

La vicenda oggetto dell'interpello

Il caso sottoposto al vaglio dell'Amministrazione finanziaria riguarda un contratto di noleggio di due impianti con relativa fornitura di servizi. Segnatamente, uno dei due impianti aveva manifestato dei malfunzionamenti che avevano peraltro impedito l'utile funzionamento anche dell'altro impianto preso a noleggio. Tale circostanza aveva inevitabilmente comportato dei danni, dovuti anche al fermo produttivo causato dal cattivo funzionamento. La società che aveva noleggiato gli impianti aveva preannunciato una azione legale per ottenere il ristoro dei danni subiti; tuttavia, tale azione non sarebbe mai stata avviata, avendo le parti raggiunto un accordo transattivo.

Nello specifico, mediante scambio di corrispondenza, le parti sottoscrivevano due scritture private, con le quali risolvevano, in via transattiva, le contestazioni mosse a seguito del malfunzionamento degli impianti; in particolare, la società che aveva fornito gli impianti si impegnava a versare una determinata somma "a saldo e stralcio di ogni e qualsiasi pretesa". Dal punto di vista fiscale, e, nello specifico, ai fini IVA, a seguito dei pagamenti effettuati dalla società che aveva fornito gli impianti l'altra società aveva emesso due fatture con IVA, aventi ad oggetto l'impegno contrattualmente assunto di rinunciare ad eventuali azioni giudiziarie per reclamare i danni inizialmente lamentati. La società che aveva emesso dette fatture presentava interpello chiedendo se le somme incassate dovessero essere assoggettate ad IVA, rappresentando il corrispettivo per l'impegno assunto di non agire in giudizio.

L'Agenzia delle entrate, come anticipato, ha risposto positivamente (3), ritenendo le somme in questione corrisposte a fronte di obblighi di fare, non fare o permettere a carico della controparte, e quindi imponibili ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale costituiscono prestazioni di servizi 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". L'Agenzia delle entrate nella circostanza ha rammentato che nella sentenza n. 20233/2018, la stessa Corte di cassazione ha precisato che la prestazione di servizi è un'operazione soggetta a IVA anche quando la stessa si risolve in un semplice non fare, purché si collochi all'interno di un rapporto sinallagmatico.

Secondo l'Agenzia tale conclusione non appare in contrasto con i principi espressi dalla Corte di Giustizia nelle sentenze *Mohr e Landboden-Agrardienste*, rispettivamente causa C-215/94 del 29 febbraio 1996 e causa C-384/95 del 18 dicembre 1997 (4), dove si è ritenuto escluso dal campo di applicazione dell'IVA, per carenza del presupposto oggettivo, l'impegno, rispettivamente, di abbandonare in via definitiva la produzione lattiera e di ridurre la produzione di patate, assunto dall'imprenditore a fronte della corresponsione di una indennità.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, come del resto rilevato anche dal giudice nazionale, le sentenze comunitarie forniscono un'interpretazione incidentale su fattispecie del tutto particolari, caratterizzate dalla circostanza che l'indennità riconosciuta ai produttori agricoli assume carattere essenzialmente risarcitorio della perdita subita.

Resterebbero, dunque, valide le indicazioni offerte dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui - alla luce della definizione omnicomprensiva della base imponibile dell'IVA - "una prestazione di servizi viene effettuata 'a titolo oneroso' ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lett. 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

Note:

(2) Per un primo commento sull'interpello in esame si veda F. Ricca, in *ItaliaOggi* del 4 marzo 2021.

(3) In linea con quanto sostenuto in passato, ad esempio nella risposta ad interpello n. 386 del 22 settembre 2020.

(4) Per un commento alle sentenze in richiamo si veda R. Cordeiro Guerra, "L'IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia", in *Rass. trib.*, n. 1/2000, pag. 322.

Presupposto oggettivo

prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente" (5).

In tal senso, rammenta l'Amministrazione finanziaria, si è espressa anche la sentenza del 3 settembre 2015, causa C-463/14 (cfr. paragrafi 35 e 36). Quanto sopra premesso, nel merito del caso di specie, consentirebbe di poter condividere la soluzione prospettata dal soggetto istante in ordine alla rilevanza IVA delle somme corrisposte in conseguenza degli accordi transattivi sottoscritti dalle parti con l'intenzione di "transigere con effetto novativo" le controversie insorte.

La circostanza che gli stessi abbiano stabilito l'impegno a rinunciare all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della controparte, a fronte della percezione delle somme dovute, consentirebbe di qualificare quest'ultime come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di non fare/permettere rilevante agli effetti dell'IVA.

In buona sostanza, il nesso di sinallagmaticità funzionale rinvenibile dagli impegni reciprocamente assunti confermerebbe il carattere novativo degli accordi transattivi in esame, con conseguente rilevanza, agli effetti dell'IVA, delle somme corrisposte da una società a favore dell'altra.

In realtà, ad avviso di chi scrive la soluzione cui giunge l'Agenzia delle entrate pecca di una visione sistematica della vicenda; o, meglio, non considera adeguatamente la finalità tipica del sistema impositivo dell'IVA, la quale, come già evidenziato, va ricercata nella tassazione del consumo emergente all'atto della cessione di un bene o della prestazione di un servizio, ad opera di un soggetto passivo d'imposta. Talché, nella fattispecie in esame la non assoggettabilità ad IVA delle somme erogate dalla società che aveva noleggiato gli impianti deriva dal fatto che dette somme non rappresentano un corrispettivo per l'impegno a non fare, ma, come detto, un *quantum* che consente al danneggiato di ritenersi sufficientemente ristorato delle perdite subite.

Sostanzialmente, nell'ipotesi sottoposta al vaglio dell'Agenzia delle entrate manca un consumo, propriamente inteso, da assoggettare ad IVA, ossia, manca il presupposto oggettivo che consente e giustifica l'applicazione di detto tributo.

Sul corretto inquadramento della vicenda in esame

Come visto, l'Agenzia delle entrate confuta le indicazioni provenienti dalle sentenze della Corte di Giustizia nelle cause C-215/94 del 29 febbraio 1996 e C-384/95 del 18 dicembre 1997, affermando che, "Come rilevato anche dal giudice nazionale, le sentenze comunitarie forniscono un'interpretazione incidentale su fattispecie del tutto particolari, caratterizzate dalla circostanza che l'indennità riconosciuta ai produttori agricoli assume carattere essenzialmente risarcitorio della perdita subita". In pratica, secondo l'Amministrazione finanziaria le indicazioni provenienti dai precedenti della Corte di Giustizia retro citati non sarebbero pertinenti al caso di specie, al quale invece risulterebbe più aderente quanto stabilito dai giudici lussemburghesi nella sentenza emessa il 3 settembre 2015, nella causa C-463/14, dove, come già evidenziato, si è affermato che deve considerarsi imponibile il versamento forfettario effettuato nell'ambito di un contratto di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza, sebbene la prestazione si risolva nel mero impegno a rimanere permanentemente a disposizione del committente, nonché a non concludere contratti con suoi concorrenti.

In effetti, nel caso esaminato dalla Corte di Giustizia nella causa C-643/14 tra il prestatore e il destinatario intercorreva un rapporto giuridico nell'ambito del quale vi era uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituiva il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (6), comprendente anche l'impegno a rimanere permanentemente a disposizione del committente nonché a non concludere contratti con i suoi concorrenti.

Il punto è che il principio richiamato nella causa C-643/14 può, o, meglio, deve trovare applicazione a condizione, tuttavia, che, a monte, sia rinvenibile quel presupposto oggettivo richiamato e rilevato dai giudici unionali nelle cause C-215/94 e C-384/95 del 18 dicembre 1997.

In particolare, ai punti da 22 a 24 della sentenza emessa nella causa 384/95 la Corte di Giustizia,

Note:

(5) Cfr. sentenza 2 giugno 2016, causa C-263/15 Lajvér Meliorációs Nonprofit e Lajvér Csapadékvizrendezési Nonprofit.

(6) Si veda, in tal senso, sentenze Tolsma, causa C-16/93, EU: C:1994:80, punti 13 e 14, nonché Kennemer Golf, causa C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39.

Presupposto oggettivo

sulla presunta imponibilità delle indennità elargite ad un imprenditore agricolo a fronte del suo impegno ad astenersi dal raccogliere almeno il 20% delle patate da lui coltivate, rileva che “l’art. 2 della Prima Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE (7), in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d’affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), 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 beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell’imposizione.

A ciascuna transazione, l’imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all’aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell’ammontare dell’imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo’. Ora, una transazione come quella in esame nel caso di specie, cioè l’impegno assunto dall’imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione, non risponde a questo principio, dato che non dà origine ad alcun consumo.

Come ha osservato l’Avvocato Generale al paragrafo 26 delle sue conclusioni, l’imprenditore agricolo non fornisce servizi ad un consumatore identificabile, né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell’attività di una terza persona nel circuito commerciale.

Poiché esso non fornisce né alle autorità nazionali competenti né alle altre persone identificabili vantaggi tali da permettere di considerarle consumatori destinatari di un servizio, l’impegno assunto dall’imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione non può essere qualificato come una prestazione di servizi ai sensi dell’art. 6, n. 1 della Sesta Direttiva”. Interpretando l’insegnamento appena richiamato, autorevole dottrina (8) ha evidenziato che “il meccanismo applicativo dell’IVA, finalizzato a colpire il consumo, conduce coerentemente ad escluderne l’applicazione quando non è possibile individuare il consumatore finale, ossia il soggetto sul quale tale onere deve ricadere. In quest’ordine di idee, il nodo centrale non è tanto quello, oggettivo, della nozione di consumo, quanto quello, soggettivo, della individuazione del consumatore. Altrimenti detto, e volendo usare le

parole della Corte: le operazioni soggette ad IVA (cessioni di beni e prestazioni di servizi), quando rese verso corrispettivo, integrano di per sé il presupposto dell’imposta: e ciò tanto che siano fruite nell’ambito di un’attività svolta nel circuito commerciale, e della quale costituiscono un elemento di costo, quanto da parte di un consumatore (finale) ben determinato, ultimo anello della catena; se, tuttavia, quest’ultimo soggetto non è identificabile, il tributo non ha da applicarsi perché non raggiungerebbe la sua finalità. L’ipotesi alla quale la Corte si riferisce è dunque quella di un servizio rispetto al quale non sia dato individuare il soggetto che ne fruisce: e tanto ciò è vero che la sentenza conclude per l’appunto che l’impegno assunto dall’imprenditore agricolo non fornisce né alle autorità nazionali competenti né ad altre persone identificabili vantaggi tali da considerarli consumatori destinatari di un servizio”.

Le considerazioni appena richiamate, assolutamente condivisibili e perfettamente rappresentative del concetto espresso dai giudici comunitari, adottate nel caso di specie giustificano ampiamente l’assunto della non imponibilità delle somme elargite dalla società che aveva fornito gli impianti, a tacitazione di ogni pretesa da parte della società che invece li aveva noleggiati. Difatti, anche in questo caso l’impegno assunto da una delle parti contraenti a non avanzare ipotetiche contestazioni in ordine al contratto di noleggio non può considerarsi una prestazione di servizi imponibile, non essendo rinvenibile un destinatario che, magari anche indirettamente, trarrà, quale consumatore finale, un vantaggio economico da detta prestazione, al punto da giustificare l’assoggettamento ad IVA.

In fin dei conti, per cogliere la vera nozione di “servizio imponibile” è sempre e comunque necessario verificare che la stessa sia idonea ad essere valutata in senso economico, ossia che possa considerarsi come riferibile all’attività economica del soggetto passivo (9).

Note:

(7) Attuale art. 1, comma 2, della Direttiva 112/2006/CE.

(8) R. Cordeiro Guerra, *L’IVA quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia*, cit.

(9) Così R. Damasi, “Il difficile confine interpretativo della rilevanza IVA delle somme percepite a titolo di accordo transattivo”, in *il fisco*, n. 9/2021, pag. 832.

Presupposto oggettivo

Ebbene, è innegabile che l'impegno contrattualmente assunto di non intraprendere un'azione legale non sia per nulla riconducibile all'attività economica tipicamente esercitata (e rilevante ai fini IVA) dal soggetto che ha assunto detto impegno, risultando improbo, se non impossibile, definire l'obbligo di non intraprendere una azione giudiziaria come un servizio prestato nell'ambito di un'attività economica per esercitare la quale erano stati noleggiati ben due impianti.

Ne consegue che, nel caso di specie, non essendoci un servizio propriamente inteso, né, tantomeno, un soggetto/consumatore finale che usufruirà dello stesso, siamo evidentemente al cospetto di un accordo contrattuale fuori dal campo di applicazione dell'IVA, mancando, come detto, il presupposto oggettivo necessario a tale fine, ossia, un servizio che venga consumato generando e giustificando l'applicazione di tale tributo. Il caso esaminato dall'Agenzia delle entrate nell'interpello n. 145 è ben diverso da quello esaminato dalla Corte di Giustizia nella sentenza emessa nella causa C-643/14, ovvero, nella più recente sentenza dell'11 giugno 2020, emessa nella causa C-43/19 (10). Nella causa C-643/14, come visto, si è discusso della assoggettabilità ad IVA del versamento forfettario effettuato nell'ambito di un contratto di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza, il quale prevedeva l'impegno a rimanere perennemente a disposizione del committente, nonché a non concludere contratti con i suoi concorrenti. La Corte di Giustizia ha concluso per l'imponibilità delle somme erogate in maniera forfettaria, non solo perché sinallagmaticamente connesse all'obbligo di non fare contrattualmente stabilito, ma, ancor prima, perché nella fattispecie in questione era comunque rinvenibile il consumo di un servizio, potendosi individuare un consumatore che avrebbe tratto vantaggio da esso, giustificando l'applicazione dell'IVA.

Lo stesso dicasi per la vicenda esaminata nella causa C-43/19. La controversia ha visto quale parte

OSSERVAZIONI

Nel caso di specie (risposta a interpello n. 145/2021), non essendoci un servizio propriamente inteso, né, tantomeno, un soggetto/consumatore finale che usufruirà dello stesso, siamo evidentemente al cospetto di un accordo contrattuale fuori dal campo di applicazione dell'IVA, mancando il presupposto oggettivo necessario a tale fine, ossia, un servizio che venga consumato generando e giustificando l'applicazione dell'IVA.

ricorrente la Vodafone del Portogallo, la quale ha chiesto, nello specifico, se gli importi dovuti a titolo di penalità per il mancato rispetto del periodo di fedeltà potessero o meno ritenersi soggetti ad IVA.

La Corte di Giustizia si è espressa a favore della imponibilità, evidenziando (al punto 40 della sentenza) che, dal punto di vista della realtà economica, l'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto mira a

garantire all'operatore una remunerazione contrattuale minima della prestazione effettuata (11). In particolare, ciò che rileva nell'arresto in richiamo è il fatto che in esso trova conferma l'assunto, fondamentale ai fini della presente indagine, secondo cui un impegno contrattuale (e le somme versate a fronte di esso), per rientrare nel sistema dell'IVA, deve implicare un consumo (12), ossia, la possibilità di identificare un consumatore che si avvantaggi della prestazione fornita.

Ebbene, nel caso dell'interpello 145 davvero non si comprende chi possa essere il consumatore finale che si avvantaggerà dell'impegno assunto dalla società che aveva noleggiato gli impianti ad astenersi dall'intentare causa nei confronti del soggetto che glieli aveva forniti.

In altre parole, non si comprende dove o come possa individuarsi quel consumo che rappresenta il presupposto oggettivo in presenza del quale applicare l'imposta sul valore aggiunto.

Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto retro rappresentato, appare davvero arduo per chi scrive poter concordare con

Note:

(10) Per un commento alla sentenza della Corte di Giustizia emessa nella causa C-43/19 si veda F. Varchetta, "Prestazioni di servizi: soggetta ad IVA la penalità per mancato rispetto del periodo di fedeltà", in questa Rivista, n. 11-12/2020, pag. 40.

(11) In tal senso si veda sentenza del 22 novembre 2018, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, causa C-295/17, EU: C:2018:942, punto 61.

(12) In questo senso, F. Varchetta, *Prestazioni di servizi: soggetta ad IVA la penalità per mancato rispetto del periodo di fedeltà*, cit.

Presupposto oggettivo

la conclusione cui è giunta l'Agenzia delle entrate nell'interpello 145. Tuttavia, considerato che non è la prima volta che l'Amministrazione finanziaria si esprime in tal senso (13), e tenuto conto che la stessa Corte di cassazione ha intravisto in un accordo simile a quello in esame una operazione rilevante ai fini IVA (14), il consiglio, dal punto di vista pratico, è quello di specificare, nell'ambito di eventuale accordo transattivo finalizzato a definire bonariamente una controversia giudiziaria (anche potenziale), che l'importo pattuito rappresenta, inequivocabilmente, la quantificazione economica del danno lamentato da una delle parti contraenti. L'alternativa, evidentemente utile ad escludere qualsivoglia "discussione" con il Fisco, è quella

di assoggettare detta somma ad IVA, sebbene, ad avviso di chi scrive, tale soluzione non può considerarsi rispettosa dei principi basilari che regolano il meccanismo impositivo dell'IVA.

Note:

(13) Come rilevato nella precedente nota 3, in questo senso l'Amministrazione finanziaria si è espressa anche nella risposta ad interpello n. 386 del 22 settembre 2020; per una disamina generale della posizione dell'Amministrazione finanziaria sull'argomento si rinvia a R. Damasi, *Il difficile confine interpretativo della rilevanza IVA delle somme percepite a titolo di accordo transattivo*, cit.

(14) Il riferimento non è solamente alla già citata sentenza n. 20233/2018, sulla quale l'Agenzia delle entrate, nell'interpello in esame, ha giustificato la propria conclusione, ma è anche alla sentenza n. 23668 del 23 aprile 2018, in *il fisco*, n. 44/2018, con commento di M. Peirola, pag. 4264.